

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT

sur le

CHIFFRE D'AFFAIRES

Etude économique et juridique

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Soutenue le Jeudi 26 Mai 1921, à 4 heures 1/2

PAR

Georges VINCENT

INSPECTEUR-ADJOINT DE L'ENREGISTREMENT

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DROIT DE DIJON

EX-PROFESSEUR A L'ÉCOLE DE NOTARIAT DE DIJON

Président : M. TRUCHY.

<i>Suffragants</i>	{	MM. PERREAU HITIER	{	<i>Professeurs.</i>
--------------------	---	-----------------------	---	---------------------

LIBRAIRIE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES

ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

GEORGES ROUSTAN, 5, QUAI VOLTAIRE

1921

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation,
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT

sur le

CHIFFRE D'AFFAIRES

Etude économique et juridique

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Soutenue le Jeudi 26 Mai 1921, à 4 heures 1/2

PAR

Georges VINCENT

INSPECTEUR-ADJOINT DE L'ENREGISTREMENT

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DROIT DE DIJON

EX-PROFESSEUR A L'ÉCOLE DE NOTARIAT DE DIJON

Président : M. TRUCHY.

<i>Suffragants</i>	{	MM. PERREAU HITIER	{	<i>Professeurs.</i>
--------------------	---	-----------------------	---	---------------------

LIBRAIRIE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES

ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

GEORGES ROUSTAN, 5, QUAI VOLTAIRE

1921





Digitized by the Internet Archive
in 2026

A MES PARENTS

EN TÉMOIGNAGE D'AFFECTION ET DE RECONNAISSANCE

INTRODUCTION

L'impôt sur le chiffre d'affaires, institué par la loi du 25 juin 1920, remplace dans notre système fiscal la taxe sur les paiements, créée par la loi du 31 décembre 1917.

Cette dernière loi avait établi :

1° Une taxe de 0 fr. 20 par 100 francs ou fraction de 100 francs sur le paiement du prix de la vente au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques non classés comme étant de luxe ;

2° Une taxe de 10 0/0 sur le paiement du prix de la vente au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques classés comme étant de luxe, et sur le montant des dépenses afférentes au logement ou à la consommation de boissons et denrées alimentaires effectuées dans un établissement de luxe.

Ultérieurement, cette taxe avait été portée à 20 0/0 sur les eaux-de-vie et liqueurs, apéritifs et vins de liqueur.

Pour l'acquittement des taxes de 0,20 et 10 0/0, deux sortes de timbres avaient été mis en circulation :

1° Des timbres dont la quotité variait de 0 fr. 20 à 100 francs, les uns avec, les autres sans estampilles portant les mots : « Taxe paiements 0 fr. 20 0/0 » ;

2° Des timbres, tous avec estampilles, dont la quotité variait de 0 fr. 10 à 5.000 francs et portant les mots : « Taxe paiements luxe 10 0/0 ».

L'estampille a le même aspect que le timbre ; elle porte seulement en plus le mot : « Contrôle ».

Pour la perception de la taxe, le commerçant avait le choix entre deux moyens : ou se servir des timbres, ou demander l'autorisation d'être en compte avec le Trésor.

Ce régime a pris fin le 1^{er} juillet 1920, date de la mise en vigueur de la loi sur le chiffre d'affaires. Il ne subsiste de l'ancien système que le régime spécial institué pour les eaux-de-vie et les vins de luxe, par les art. 24 de la loi du 29 juin 1918 et 19 de la loi du 31 décembre 1918. (Voir la loi du 25 juin 1920, art. 73).

Les commerçants avaient mené contre la taxe sur les paiements, spécialement contre la taxe de luxe, une vigoureuse campagne et souvent demandé son remplacement par un impôt sur le chiffre des affaires.

Le ministre des Finances et les rapporteurs ont maintes fois insisté sur ce fait que la nouvelle taxe est réclamée par les commerçants. (On peut voir, en particulier, les déclarations de M. Bokanowski. Chambre, séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.200).

A ce mérite d'être désirée, si j'ose écrire, par le contribuable, cette taxe ajouterait, d'après le rapporteur général, M. Charles Dumont, celui d'être simple d'abord, légère ensuite, ce qui lui vaudrait d'être productive et facilement supportée. (Chambre, séance du 16 juin 1920. *J. O.*, p. 2157).

Le rapporteur général reconnaissait également l'entière nouveauté de l'impôt ; il déclarait qu'on était ainsi en matière d'ex-

périmentation et que des modifications seraient possibles après une période d'application.

M. Marsal déclare : « C'est un impôt qui, pour une assez large part, comportera une certaine faculté pour l'acheteur dans l'obligation de le subir et une grande liberté pour le commerçant dans la manière de le récupérer. » (Chambre, 1^{re} séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.265).

A côté de ses partisans enthousiastes, le nouvel impôt a ses adversaires.

En ce qui concerne l'adhésion des redevables, M. Adrien Artaud faisait connaître à la Chambre que ce qui était demandé par le commerce, c'était « un impôt sur les paiements acquitté à chaque versement », sans déclaration, sans inquisition, dont le contrôle se serait trouvé dans la loyauté du commerce. Il ajoutait : Il y a un abîme entre cela et ce qui est proposé. Le commerce est fondé à intenter l'action en désaveu de paternité et ne saurait accepter le gendarme fiscal attaché à chaque contribuable, qui est l'aboutissement logique du nouvel impôt. (Chambre, séance du 16 juin 1920. *J. O.*, p. 2.156).

M. Bokanowski serrait sans doute la réalité de plus près quand il disait que l'impôt nouveau était un impôt de trésorerie imposé par le malheur des temps, indispensable au rétablissement de notre budget, et dont on pouvait prévoir la disparition avec le retour d'une situation financière moins tragique. (Chambre, séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.260).

Avant de se prononcer sur la valeur du nouvel impôt, il importe d'en étudier le mécanisme dans tous ses détails.

Cette étude comportera un double aspect : juridique et économique.

PREMIÈRE PARTIE

L'impôt sur le chiffre d'affaires au point de vue juridique

Chapitre I. — Nature et caractères.

Chapitre II. — Domaine d'application.

Chapitre III. — Administrations chargées de recouvrement.

Chapitre IV. — Quotité.

Chapitre V. — Classement des établissements.

Chapitre VI. — Classement des objets.

Chapitre VII. — Liquidation.

Chapitre VIII. — Obligations des assujettis.

Chapitre IX. — Pénalités.

Chapitre X. — Imputations et restitutions.

Chapitre XI. — Prescription et instances.

DEUXIÈME PARTIE

L'impôt sur le chiffre d'affaires au point de vue économique

Chapitre XII. — L'expérience.

Chapitre XIII. — Mérites.

Chapitre XIV. — Défauts.

PREMIÈRE PARTIE

L'IMPOT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
AU POINT DE VUE JURIDIQUE

CHAPITRE PREMIER

NATURE ET CARACTÈRES

La loi du 25 juin 1920 (art. 59 à 73) institue sur l'ensemble des transactions commerciales un impôt proportionnel, à la charge du commerçant, liquidé sur le chiffre des affaires (ventes ou services) et payable mensuellement au moyen d'une déclaration.

Quelle est la nature de cet impôt ?

De ce qu'il figure dans la loi au titre de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, on en a conclu qu'il constituait un droit de mutation commerciale. Mais il est certain que le caractère accidentel de la mutation refuse cette assimilation avec une taxe qui, par sa généralité, atteint en permanence les actes de commerce.

Les travaux préparatoires paraissent devoir permettre des interprétations diverses. M. Serre affirme que la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt indirect; M. Raphaël-Georges Lévy prétend le contraire et M. Lucien Hubert déclare: « C'est un impôt direct en haut et indirect en bas. » (Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 786).

Pour M. Marsal, ministre des Finances, c'est un impôt com-

mercial, dont la répercussion ne différera pas de celle d'un impôt cédulaire. (On trouvera la démonstration de cette thèse. Chambre, 1^{re} séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.264).

Pour M. Bokanowski, c'est un impôt indirect, « un large impôt de consommation dilué à l'infini ». (Chambre, séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.260).

Pour le rapporteur général, c'est un impôt de consommation « un impôt sur l'acheteur et non sur le vendeur ». C'est le commerçant qui doit verser l'impôt au Trésor, c'est lui seul qui en est responsable, mais il reste libre de le récupérer. Il est évident que cette incidence est soumise au jeu des lois économiques et il est vraisemblable que le rétablissement de la concurrence fera supporter une partie de la taxe au commerçant.

Nous frappons les consommateurs par l'intermédiaire des commerçants et des industriels, déclare M. Bokanowski. (Chambre, séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.260).

Le même caractère d'impôt indirect est reconnu par M. Tournon, qui déclare qu'il faudra tendre à en faire un impôt direct, car, par le fait du jeu de la concurrence, le redevable sera contraint d'en prendre une part à sa charge. (Sénat, séance du 31 mai 1920. *J. O.*, p. 800).

Pour l'administration, le nouvel impôt est un impôt indirect de consommation, qui est en conséquence comme tous les autres impôts, un élément du prix de revient. (Réponse à la question 4.254. *J. O.*, 20 août 1920, p. 12.271).

A l'appui de cette thèse, on peut citer le rejet d'un amendement de M. Bougère. (Chambre, 2^e séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.317 et 1.318).

Si l'accord n'est pas fait sur la nature fiscale de la taxe, en revanche son caractère d'impôt de superposition est bien établi :

l'acquittement de cet impôt ne dispense du paiement d'aucun autre et la réciproque est vraie. Il se superpose en particulier à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916 et même à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, quand ce chiffre dépasse un million, créée par la loi du 31 juillet 1917, art. 14.

Nous verrons au chap. VII que l'impôt sur le chiffre d'affaires est perçu sans aucune déduction des divers impôts qui peuvent être incorporés au prix des objets, y compris l'impôt sur le chiffre d'affaires lui-même. Il réalise dans ce cas un impôt d'impôt.

Cependant, ce principe comporte certaines exceptions que nous rencontrerons plus loin.

Au point de vue territorial l'impôt nouveau frappe toutes les opérations faites en France, par des étrangers ou par des Français. Mais les affaires effectuées à l'étranger par des Français y échappent. Il est rappelé à cet égard que les colonies françaises et les pays de protectorat sont considérés comme des pays étrangers.

Les importations d'objets ou de marchandises sont assujetties à l'impôt de 10 0/0 s'il s'agit d'objets de luxe destinés à des non commerçants, et à l'impôt de 1.10 0/0 s'il s'agit d'objets ne rentrant pas dans cette catégorie. (Art. 72, loi du 25 juin 1920).

L'article 12 de la loi du 31 juillet 1920 décide que cet impôt sur les importations sera majoré d'un pourcentage égal à la taxe sur le chiffre d'affaires lorsque le vendeur, Français ou étranger, n'a pas le siège de son commerce en France. Toutefois, la majoration ne s'applique pas aux produits manufacturés quand le vendeur est établi au pays d'origine.

Les importations de l'étranger, de l'Algérie, des colonies et possessions françaises des pays de protectorat et du bassin de la Sarre sont susceptibles des taxes ci-après :

1° 25 o/o pour les eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueur. (Loi du 25 juin 1920, art. 73).

2° 15 o/o pour les vins classés de luxe. (Même loi, même article).

Sauf le cas d'expédition de ces eaux-de-vie ou de ces vins à des marchands en gros (dans ce cas, le paiement des taxes de 25 et de 15 o/o est différé).

3° 10 o/o pour les autres marchandises de luxe, à moins que ces objets ne soient destinés à des commerçants en vue de la revente dans les conditions spécifiées à l'article 9 de l'arrêté ministériel du 28 août 1920. Aux termes de cet arrêté, pour être exonéré de la taxe de 10 o/o, le déclarant doit remettre au bureau des Douanes une attestation affirmant :

a) Que les importateurs sont soumis à l'impôt établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917 ou qu'ils se trouvent dans l'un des cas d'exonération prévus à l'article 13 de ladite loi

b) Qu'ils achètent pour leur propre compte.

c) Que la marchandise est destinée à être revendue, après ou sans transformation.

d) Qu'ils s'engagent à inscrire leur achat sur un livre spécial et à annexer éventuellement un double de la facture.

4° 1,10 o/o pour les marchandises autres que celles énumérées ci-avant.

Pour les importations de marchandises dont le vendeur est établi dans un pays autre que le pays d'origine, desdites marchandises, lorsque ce vendeur n'a ni le siège de son commerce ni une succursale en France, les taxes qui viennent d'être énu-

mérées sont majorées de 1,10 0/0, c'est-à-dire portées respectivement à 26.10, 16.10, 11.10 et 2.20 0/0.

Pour l'application de ces taxes, on entend par importations les envois déclarés pour la consommation, c'est-à-dire versés sur le marché intérieur, soit à l'arrivée directe de l'extérieur, soit à la sortie d'entrepôt ou de dépôt, soit en suite de transit, d'admission temporaire normale ou de transbordement.

Ne supportent pas les taxes :

1° Les marchandises, denrées, fournitures ou objets déclarés pour l'entrepôt, l'admission temporaire normale, le transit, le transbordement, ou constitués en dépôt ;

2° Les objets personnels, mobiliers, outils, instruments et matériels en cours de service qui bénéficient de la franchise des droits de douane et des taxes intérieures ;

3° Les marchandises et emballages admis au bénéfice du retour ;

4° Les produits et matières exempts de droits de douane, de surtaxe d'entrepôt et d'origine et de taxes intérieures et non passibles de prohibition, pour lesquels les importateurs présentent, à l'appui de la déclaration de consommation, une soumission cautionnée portant engagement de payer la taxe exigible augmentée de l'intérêt de retard, sur les quantités dont la réexpédition à l'intérieur, dans le délai d'un an, n'aura pas été constatée par la douane ;

5° Les produits de la pêche maritime française ;

6° Les importations de pain et de spécialités pharmaceutiques.

L'admission temporaire spéciale suspensive de la prohibition d'entrée ou du paiement des coefficients de majoration de droits de douane, ne participe pas au bénéfice des dispositions prévues pour l'admission temporaire normale.

Les taxes de 25 et de 15 0/0 sont perçues par l'Administration des Contributions indirectes, ou, à défaut d'un service de régie, par le Service des Douanes, pour le compte de ladite administration. Les autres taxes sont perçues par l'Administration des Douanes.

Les exportations sont, en principe, exemptées de l'impôt (art. 72, loi du 25 juin 1920) à certaines conditions. Cette exemption bénéficie exclusivement aux affaires de vente, de commission ou de courtage ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation de l'objet. Elle ne s'applique pas aux opérations des négociants-commissionnaires-exportateurs qui achètent des marchandises destinées à une exportation ultérieure.

Le principe d'exemption comportait trois exceptions relatives aux exportations d'ouvrages de modes, de robes et manteaux, de dentelles et plumes. (Décret du 26 juin 1920, tableau C).

Un décret du 24 décembre 1920 supprime ces exceptions.

Sous le bénéfice de la réserve indiquée, sont exemptes de taxe :

A. — Les opérations de vente, à la condition

1° S'il s'agit d'exportations effectuées directement par le vendeur :

- a) Que ce dernier inscrive les envois sur un registre spécial.
- b) Que la date d'inscription et les marques et numéros des colis soient portés sur la pièce qui accompagne l'envoi.

(Arrêté du 28 août 1920, art. 12, 1°).

2° S'il s'agit d'exportations effectuées par l'intermédiaire d'un commissionnaire :

- a) Que le vendeur inscrive les livraisons sur le registre spécial.

b) Qu'il délivre au commissionnaire une facture contenant certaines indication.

(Arrêté du 28 août 1920, art. 12, 2°).

*B. — Les opérations de commission ou de courtage,
à la condition*

1° Que le commissionnaire inscrive les livraisons reçues sur un registre spécial;

2° Sur un autre registre les expéditions effectuées;

3° Qu'il annote la facture délivrée par le vendeur;

4° Que certaines indications soient portées sur la pièce qui accompagne l'expédition.

(Arrêté du 28 août 1920, art. 13).

L'arrêté du 28 août 1920 prévoit des dispositions spéciales en ce qui concerne :

Les liquides, denrées et marchandises soumis à des impôts intérieurs perçus par l'Administration des Contributions indirectes (Art. 15, § 1^{er}).

Les pierres et métaux précieux (Art. 15, § 2).

Les exportations par la voie postale de ces mêmes objets. (Art. 16, § 1^{er}).

Les envois de toutes autres marchandises effectués par la poste. (Art. 16, § 2).

Le *Journal Officiel* du 16 septembre 1920 contient en annexe au décret du 10 du même mois un modèle de répertoire des opérations de douane des commissionnaires ou transitaires.

En vue de déjouer les exportations fictives, l'article 72 dispose que lorsqu'une personne résidant hors de France a acheté en

France des marchandises qu'elle donne l'ordre de livrer directement à ses propres acheteurs français, la livraison ainsi opérée sera assimilée à une importation et le négociant français qui exécute l'ordre de livraison sera tenu d'acquitter, indépendamment de l'impôt applicable à l'affaire réalisée avec ladite personne, un second impôt de 1.10 ou de 10 0/0, selon la qualité du tiers qui a reçu livraison et la nature des objets livrés.

CHAPITRE II

DOMAINE D'APPLICATION

La généralité des affaires commerciales et industrielles est atteinte par la taxe sur le chiffre des affaires ; cependant, pour des motifs divers (impossibilité de récupération de la part du redevable, préexistence d'un impôt équivalent à la taxe), le législateur a édicté un certain nombre d'exemptions.

Nous allons étudier successivement :

§ 1^{er}. — Assujettis.

§ II. — Exemptions.

§ 1^{er}. — *Assujettis*

Trois catégories de personnes sont assujetties à l'impôt sur le chiffre d'affaires :

1° Celles qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

2° Les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle sur les mines ;

3° Celles qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre.

Examinons successivement ces trois catégories.

1° Personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La loi du 31 juillet 1917 a institué un impôt cédulaire sur les revenus, qui sont répartis en six catégories :

Propriétés bâties et propriétés non bâties.

Valeurs et capitaux mobiliers.

Bénéfices industriels et commerciaux.

Bénéfices de l'exploitation agricole.

Traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères.

Bénéfices des professions non commerciales.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est dû par tout particulier et par toute société exerçant en France une profession industrielle ou commerciale.

Cet impôt atteint les fabricants, les marchands en gros et en détail, les artisans et les façonniers. Il frappe, d'après un tableau dont j'ai entrepris le détail, au moins 1.500 professions, encore la liste dressée n'a-t-elle aucunement la prétention d'être complète.

Les commerçants sont ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle. (C. com., art. 1^{er}).

Le Code ne contient pas de définition de l'acte de commerce, mais seulement une énumération, donnée dans les articles 631, 632, 633, 634 et 638.

L'acte de commerce est une opération portant sur des marchandises et faite dans un but de spéculation ou se rapportant à une entreprise commerciale et industrielle.

Une nombreuse jurisprudence existe en la matière.

Les tribunaux ont reconnu la qualité de commerçant :

Aux agents d'affaires, agents de change, armateurs, artisans qui achètent des marchandises pour les revendre après les avoir travaillées et mises en œuvre, directeurs des Compagnies d'assurances terrestres ou maritimes, aubergistes, banquiers, bacheliers, entrepreneurs de battage, marchands de bière, administrateurs des Caisses d'épargne et de prévoyance (à moins que leurs fonctions ne leur soient conférées par le gouvernement ou qu'ils soient délégués gratuits de Sociétés philanthropiques), colporteurs, commissionnaires, courtiers de commerce, organisateurs d'un culte, directeurs de théâtres (à moins qu'ils soient nommés par le gouvernement), éleveurs, pharmaciens, entrepreneurs de pompes funèbres, rouliers, entrepreneurs de transports.

Ils ont refusé cette qualité :

Aux acteurs, artistes peintres ou sculpteurs qui revendent, convertis en tableaux ou statues, les toiles, couleurs ou marbres,

auteurs ou rédacteurs de journaux, champignonnistes, courtiers d'immeubles, débitants de tabac, facteurs aux Halles, tenanciers de maisons de tolérance, agents des Monts-de-Piété, sages-femmes, vétérinaires.

Enfin, dans certains cas, il faut distinguer :

Le capitaine de navire, s'il fait du négoce pour son compte et s'il est propriétaire d'une partie du navire, est commerçant; dans le cas contraire, il ne l'est pas.

Le propriétaire qui exploite une carrière sur son propre fonds ne fait que tirer parti de son immeuble; il ne devient commerçant que s'il fait façonner par de nombreux ouvriers et s'il exploite dans le but de réaliser des bénéfices.

Les maîtres de maisons d'instruction ne sont pas des commerçants, mais ils le deviendraient s'ils se bornaient, sans y prendre aucune part, à faire donner des leçons par des professeurs ou surveillants à leur solde. Dans ce dernier cas, ils seraient soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires. (Réponse à la question 3.710. *J. O.*, 9 novembre 1920, p. 1.746).

Les commissionnaires et courtiers accomplissent des actes commerciaux et sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. (I. 3.632, p. 6).

Au contraire, les représentants et les voyageurs de commerce n'ont pas la qualité de commerçants. (I. 3.632, p. 5).

Il y a lieu cependant de distinguer, quant à l'application de la taxe, deux cas :

1^{er} cas. — Le voyageur de commerce agit pour le compte et par ordre d'un ou de plusieurs employeurs; il est exempt de l'impôt.

2^e cas. — Il agit sous sa responsabilité propre, il réalise pour

lui-même des bénéfices ou subit des pertes ; il fait l'affaire à son compte, facture à son nom ; il est soumis à l'impôt.

Le principe est : celui qui *débite* payera l'impôt.

La question de savoir si l'on se trouve ou non en présence d'un salarié dépend souvent de circonstances à apprécier en fait. (Chambre, séance du 16 juin 1920. *J. O.*, p. 2.152).

2° Exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle sur les mines.

Les masses de substances minérales ou fossiles existant dans le sein de la terre ou à sa surface sont rangées par l'article 1^{er} de la loi du 21 avril 1810 en trois catégories : les mines, les minières, les carrières.

Les mines sont des masses de substances contenant en filons, en couches ou en amas, de l'or, de l'argent, du platine, du mercure, du plomb, du fer ; en filons ou en couches, du cuivre, de l'étain, du zinc, de la calamine, du bismuth, du cobalt, de l'arsenic, du manganèse, de l'antimoine, du molybdène, de la plombagine ou autres matières métalliques ; du soufre, du charbon de terre ou de pierre, du bois fossile, des bitumes, de l'alun et des sulfates à base métallique. (Art. 2).

Doivent être également rangées dans cette catégorie les masses contenant de l'iode, du tungstène, du nickel, du chrome et autres minéraux de même nature ; des schistes carbo-bitumineux ; du sel, ainsi que les sources et puits d'eau salée.

Les minières comprennent les minerais de fer dits d'alluvion, les terres pyriteuses propres à être converties en sulfate de fer, les terres alumineuses et les tourbes. (Art. 3).

Les carrières renferment les ardoises, les grès propres à bâtir et autres, les marbres, granits, pierres à chaux, pierres à plâtre, les pouzzolanes, le strass, les basaltes, les laves, les marnes,

craies, sables, pierres à fusil, argiles, kaolin, terres à foulon, terres à poterie, les substances terreuses et les cailloux de toute nature, les terres pyriteuses regardées comme engrais, le tout exploité à ciel ouvert ou avec des galeries souterraines. (Art. 4).

L'article 33 de la loi du 21 avril 1810 porte que les propriétaires de mines sont tenus de payer « une redevance proportionnée au produit de l'extraction ». Toutes les entreprises assujetties à cette redevance sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Peu importe le caractère de la société, même les sociétés civiles y sont assujetties. Les affaires de mines étant soumises à la nouvelle taxe en vertu d'une disposition spéciale du législateur, la notion de commerce n'a pas à intervenir ici.

3° Personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre.

L'acte de commerce occasionnel se trouve déjà assujetti à la taxe par la disposition de la loi qui vise les professions imposables comme rentrant dans la cédula des bénéfices commerciaux et industriels.

Nous venons de voir ce qu'il fallait entendre par acte de commerce, dont la notion même implique une certaine habitude, une répétition caractéristique. Que contient la notion d'acte occasionnel ?

Lors de la discussion de la loi du 25 juin 1920, la difficulté de définir l'acte occasionnel n'a pas échappé, non plus que celle de le saisir.

M. Maurice Sarraut déclarait à ce sujet (Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 765) : « Il est fort bien d'édicter des mesures comme celles que nous discutons, mais il faut en voir la suite. L'Administration des Finances aura-t-elle la possibilité... de rechercher les fraudes qui pourront se commettre et possédera-t-elle un

moyen de vérification quelconque ? En effet, vous ne pouvez pas imposer aux intermédiaires occasionnels dont je parle la tenue des livres que vous prévoyez pour les commerçants habituels. ».

M. Sarraut ajoutait que le mot « occasionnellement » lui paraissait bien obscur.

Le président de la Commission des Finances répondait : « L'administration devra être vigilante ».

Aucune définition de l'acte de commerce occasionnel n'a été donnée au cours des débats parlementaires et l'administration, avant de rechercher ces actes, aura évidemment à les caractériser.

Le but du législateur a été d'atteindre les mercantis, les non patentés qui font acte de commerce.

On a cité le commerce clandestin des meubles. Un particulier qui se prétend contraint par les circonstances vend son mobilier, qu'il remplace aussitôt pour recommencer l'opération ; il fait un acte de commerce occasionnel et est passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Fait un acte de commerce tout particulier qui achète pour revendre dans un but de spéculation.

Deux conditions sont donc nécessaires pour qu'il y ait lieu à application de la nouvelle taxe : 1^o un achat avec intention de revendre ; 2^o une pensée de lucre.

Le viticulteur qui, parce que sa vigne se trouve gelée, cède la provision de soufre qu'il n'a pu utiliser, ne fait pas un acte de commerce occasionnel. (Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 765).

Par contre, tombent sous l'application de la loi les commerces clandestins ci-après, aussi communs que celui des meubles dont il a été parlé au Sénat : commerces des maisons, des fonds de commerce (il n'est pas rare de rencontrer des individus qui,

dans l'espace d'une même année, acquièrent et cèdent successivement deux ou trois fonds), des vieux meubles, des objets de collections, des bijoux, des gravures licencieuses, etc...

Il n'en demeure pas moins qu'en pratique il sera souvent difficile de déceler la double intention qui est nécessaire pour qu'il y ait acte de commerce.

Je souscrirais volontiers à la thèse de M. Sarraut, à savoir que l'on ne devrait appliquer la loi qu'aux personnes qui se livrent « non pas à un acte assimilable à un acte de commerce isolé, à l'état absolu d'exception, mais à des actes répétés qui font que, dans une certaine mesure, elles pourraient presque prendre figure de professionnels ». (Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 765).

Pour saisir les commerçants occasionnels, il a été dit qu'on ferait appel à la vigilance de l'administration. L'intention est excellente, mais en raison de la vieille loi de division du travail, il faudrait créer pour cette recherche un agent spécialisé, une sorte de policier fiscal. J'ajoute que si les habitudes professionnelles des agents du fisc ne les préparent guère à cette découverte, l'ensemble des règles administratives n'y est pas plus favorable.

En résumé, la notion d'acte occasionnel est obscure et son application fera vraisemblablement surgir bien des difficultés, à moins, ce qui est encore possible, qu'elle ne donne aucun résultat pratique.

Son introduction dans la loi révèle en tout cas l'intention du législateur de donner à la taxe sur le chiffre d'affaires une éminente compréhensivité, d'en faire un vaste impôt de consommation sur tous les objets.

Pour chacune des catégories que nous venons d'envisager, la taxe est due par les *personnes*. Elle vise les personnes morales

comme les personnes physiques. Elle s'applique sans conteste aux sociétés commerciales; c'est-à-dire: 1° à toute société qui fait des actes de commerce; 2° à toute société anonyme ou en commandite par actions.

Au regard des coopératives, il n'est rien dit dans la loi; ces coopératives sont, en conséquence, passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans les conditions où elles sont soumises à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Les coopératives se divisent en trois grandes catégories: les coopératives de production, les coopératives de crédit, les coopératives de consommation.

Les coopératives de production sont toutes soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires, car elles sont toutes soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les coopératives de crédit sont également soumises, et pour la même raison, à la nouvelle taxe, exception faite des sociétés de caution mutuelle et des banques populaires organisées conformément à la loi du 13 mars 1917. La loi du 7 août 1920, art. 4, complétant le § 1^{er} de l'art. 8 de la loi du 13 mars 1917, exempte lesdites sociétés et banques de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Pour les coopératives de consommation, il y a lieu de distinguer.

Sont exemptées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux:

1° Celles qui ne possèdent pas d'établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison de denrées, produits ou marchandises, c'est-à-dire qui servent simplement d'intermédiaires entre les producteurs ou vendeurs et leurs sociétaires,

auxquels les marchandises achetées sont expédiées directement par lesdits producteurs ou vendeurs ;

2° Celles ayant des établissements, boutiques ou magasins de vente ou de livraison, qui n'ont pas de stocks et se bornent simplement à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises ayant fait l'objet de ces commandes ;

3° Celles ayant des établissements, boutiques ou magasins de vente ou de livraison, qui constituent des stocks, mais à la double condition :

a) Qu'elles ne vendent qu'à leurs sociétaires. (Celles qui vendent non seulement à leurs sociétaires, mais aussi à de simples adhérents payant une cotisation, sont exclues du bénéfice de cette exemption).

b) Qu'elles distribuent leurs bonis à leurs sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général ou qu'elles consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions.

Toutes les autres coopératives de consommation sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et, par suite, passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'elles supportent :

a) Sur le montant brut des rémunérations qu'elles reçoivent (sommes demandées aux sociétaires ou adhérents à titre de contribution aux frais généraux), si elles n'achètent ni ne vendent personnellement, mais remplissent simplement le rôle d'intermédiaires entre leurs sociétaires ou adhérents et les producteurs ou vendeurs. (I. 3.632, p. 9).

b) Sur le prix des objets ou marchandises, si elles achètent et vendent personnellement. Dans ce cas, l'impôt perçu sur la

ristourne faite aux acheteurs à titre de participation dans les bénéfices pourra être restitué. (I. 3.632, p. 9).

Pour les syndicats agricoles, il y a lieu de faire les mêmes distinctions.

Les départements et les communes, leurs préposés ou autres organismes officiels, qui ont pour mission de procéder, moyennant rémunération, à la répartition des denrées du Ravitaillement, ne sont pas assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

§ II. — *Exemptions*

Elles sont contenues dans l'article 60 de la loi du 25 juin 1920, complété par l'article 13 de la loi du 31 juillet 1920.

L'interprétation de ces textes est évidemment restrictive et il n'est pas permis d'y ajouter, même par analogie. Les exemptions sont au nombre de 12 :

1° Les affaires consistant dans la vente du pain.

Cela comprend la vente des pains de toutes sortes, même de luxe, mais la pâtisserie et les autres produits analogues doivent supporter la taxe.

D'autre part, au cours de la discussion, il a été entendu que cette exonération s'étendrait à la meunerie pour ses produits et sous-produits.

A l'occasion d'un amendement de M. Joseph Bernier, le ministre des Finances a en effet déclaré :

« Lorsqu'un meunier achète à l'Etat du blé à un prix fixé et qu'il est obligé de vendre à un prix également fixé tous ses produits et sous-produits, lorsqu'ainsi ses opérations d'achat et de vente sont étroitement enserrées dans des limites étroites définies par l'autorité administrative, la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas applicable ». (Chambre des Députés, 1^{re} séance du 16 juin 1920. *J. O.*, p. 2.152).

Sans contester l'équité de cette exemption, j'avoue ne pas bien comprendre, au point de vue juridique, comment il est possible de tirer d'un texte une disposition qui, à n'en pas douter, en est

absente. Cela est d'autant plus impossible que nulle part la nouvelle loi ne pose le principe d'exemption des produits taxés.

Le charbon est taxé, et cependant les marchands de charbon paieront la taxe. Les fabricants de pâtes alimentaires doivent vendre leurs produits dans des conditions déterminées suivant la qualité de l'acheteur, et cependant ils paieront la taxe.

2° Les affaires ayant pour objet la vente de produits monopolisés par l'Etat, ainsi que des timbres et papiers timbrés débités par l'Etat.

Cela comprend seulement les produits dont l'Etat s'est réservé l'exploitation (tabacs, poudres à feu, allumettes), à l'exclusion des produits réquisitionnés ou taxés : charbon, sucre, etc. (Voir à cet égard la discussion : Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 770).

3° Les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs.

Cette exemption ne s'applique qu'aux services publics : chemins de fer, tramways, éclairage, adduction d'eau, distribution d'eau, et seulement dans les termes de la concession. Son bénéfice ne saurait être étendu par exemple aux cessions d'excédents d'énergie faites au public par une Compagnie de tramways, aux locations de branchements et de compteurs, aux ventes de sous-produits. (R. E. 7.142-36).

Il est évident que l'exemption ne saurait comprendre les établissements thermaux, qui sont essentiellement des services privés, même s'ils sont la propriété de l'Etat (Aix-les-Bains, Vichy).

4° Les affaires effectuées par les agents de change, les courtiers maritimes et autres personnes ou sociétés, mais exclusivement lorsqu'elles donnent lieu à des commissions ou courtages fixés par des lois ou des décrets.

Ce texte vise notamment les agents de change, les courtiers d'assurances maritimes, les courtiers interprètes ou conducteurs de navires, le Crédit Foncier, les sociétés de crédit immobilier, à condition que leur rémunération soit tarifée par des lois ou des décrets. Une tarification édictée par des arrêtés ministériels ou des décisions des autorités locales n'emporterait pas le bénéfice de l'exemption. (I. 3.632, p. 13).

5° Les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de Bourse des valeurs édicté par l'article 28 de la loi du 28 avril 1893.

Cet impôt frappe toute personne qui fait commerce habituel des offres et demandes de valeurs de Bourse pour toute opération (achat, vente, report) ayant pour objets lesdites valeurs. Peu importe, d'ailleurs, que l'opération soit traitée en Bourse ou hors Bourse, qu'elle ait lieu au comptant ou à terme.

On désigne sous le nom de valeurs de Bourse tous les titres, sans distinction de dénomination ou d'origine, au porteur, nominatifs ou mixtes, susceptibles d'être cotés.

Les négociations de billets, lettres de change et autres papiers de commerce qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les opérations de Bourse sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il en est de même des émissions, sauf le cas de prise ferme par un syndicat de banquiers de tous les titres d'un emprunt qu'il se réserve d'écouler ensuite dans le public, car il y aurait là une opération de Bourse et par suite exemption.

L'exemption s'applique au vendeur et à l'intermédiaire qui réalise l'opération (agent de change, coulissier, trésorier-payeur général), mais à eux seuls ; les autres intermédiaires (banquiers, mandataires substitués) doivent l'impôt. (I. 3.632, p. 14).

6° Les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de

Bourse de commerce, édicté par les articles 11 de la loi du 13 juillet 1911 et 9 de la loi du 27 février 1912, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière.

Il s'agit ici des marchés à terme de marchandises entreposées (entrepôts réels ou magasins publics). Ces marchandises font l'objet de transactions au moyen d'une filière, c'est-à-dire d'un écrit transmissible de main en main. On appelle arrêteur de la filière celui qui est censé prendre possession des marchandises. (Ces opérations sont étudiées dans le discours de M. Brindeau : Sénat, 29 mai 1920. *J. O.*, p. 771).

Cette exception est de même nature et de même portée que la précédente.

La loi spécifie qu'en cas d'intervention dans une filière d'une personne non assujettie à la taxe sur les opérations de Bourse, l'impôt sur le chiffre d'affaires devient exigible, mais il est réduit à une somme égale à la taxe sur les opérations de Bourse, déterminée par la loi du 27 février 1912, art. 9.

7° Les affaires effectuées par les fabricants ou importateurs et portant sur des produits pharmaceutiques et assimilés sur lesquels est perçu l'impôt de 10 0/0 institué par l'article 16 de la loi du 30 décembre 1916.

Cette exemption est limitée aux fabricants et importateurs, à l'exclusion de tous autres marchands.

8° Les affaires effectuées par les sociétés de capitalisation et assujetties à l'impôt établi par l'article 38 de la loi du 25 juin 1920.

Cet article soumet les polices et contrats souscrits par les entreprises françaises ou étrangères de capitalisation (loi du 19 décembre 1907) à un droit de timbre de 2 0/0 du capital de la police.

9° Les affaires effectuées par les sociétés ou Compagnies d'assurances et tous autres assureurs, quelle que soit la nature des risques assurés, et qui sont soumises aux taxes de timbre et d'enregistrement édictées par les articles 6 de la loi du 23 août 1871, 8 de la loi du 29 décembre 1884, 16 de la loi du 13 avril 1898, 16, 17, 18, 20 et 21 de la loi du 29 juin 1918, 2 de la loi du 14 juin 1919 et 39 de la loi du 25 juin 1920.

L'exemption ne vise que les Compagnies d'assurances, c'est-à-dire les assureurs qui assument les risques et sont tenus des taxes. Les agents restent en dehors de son domaine.

Les assurances sur la vie, bien qu'exemptées de la surtaxe établie par l'article 39 de la loi du 25 juin 1920, doivent bénéficier de l'exemption. (I. 3,632, p. 16).

10° Les affaires effectuées par les entrepreneurs de spectacles et autres attractions et diverssements assimilés et soumises à la taxe instituée par l'article 13 de la loi du 31 décembre 1916 et modifiée par les articles 92 et suivants de la loi du 25 juin 1920.

La taxe sur les spectacles, remaniée par les articles 92 et suivants de la loi du 25 juin 1920, atteint les théâtres, cafés-concerts, concerts symohpniques, cabarets d'auteurs, dioramas, panoramas, phonographes, orchestres mécaniques, musées de cire, séances de prestidigitaton, d'hypnotisme, cirques, ménageries, et tous autres spectacles, attractions, exhibitions, jeux et amusements assimilables auxquels le public est admis moyennant paiement; salons et expositions diverses, bals de société, bals forains ou occasionnels.

Les musics-halls, courses vélocipédiques, pédestres, nautiques, matches d'escrime et de billard.

Les cinématographes.

Les dancings, bals, skatings, matches de lutte, courses de

taureaux, tirs aux pigeons, combats de coqs, thés-concerts, soupers-concerts, thés-dancings, diners-dancings, soupers-dancings et tous autres établissements similaires, quel que soit leur mode d'exploitation.

L'article 93 de la loi du 25 juin 1920 déclare la taxe sur les spectacles inapplicable aux représentations organisées au profit exclusif : 1° des établissements publics et des œuvres reconnues d'utilité publique ayant un caractère de bienfaisance ; 2° des sociétés de secours mutuels également reconnues d'utilité publique ou approuvées ; 3° des œuvres de guerre autorisées par arrêté ministériel dans les conditions prévues par la loi du 30 mai 1916 ; 4° sur l'avis conforme de l'Office national des Sports, des Fédérations et des sociétés dont les recettes sont exclusivement réservées à leur propre fonctionnement dans le but de contribuer au développement du sport, de l'éducation physique et de la préparation au service militaire ; 5° des Associations amicales des réformés, mutilés et veuves de guerre, des Associations amicales d'anciens combattants, des Associations d'éducation populaire qui ont fait la déclaration prévue par la loi du 1^{er} juillet 1901 et qui ne poursuivent la réalisation d'aucun bénéfice commercial ou financier.

Les représentations enfantines et, d'une manière générale, les spectacles ne comportant pas de places dont le prix est supérieur à 25 centimes ou dont l'entrée est gratuite, ne sont pas soumis à l'impôt.

La question se pose de savoir si l'exemption vise non seulement les établissements soumis à la taxe par l'article 22, mais encore ceux exemptés par l'article 93. A mon avis, il en est ainsi : si le législateur a jugé que, par bienveillance, il y avait lieu de soustraire à la taxe spéciale certains spectacles ayant un

caractère de bienfaisance ou d'éducation, ce serait aller contre son intention que de les soumettre à la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'argument en faveur de cette dernière opinion, tiré de ce que la loi se réfère aux articles 94 et suivants, ne me semble pas opérant.

11° Les affaires effectuées par les entrepreneurs de voitures publiques de terre et d'eau ou les loueurs de voitures partant d'occasion ou à volonté et soumises aux taxes édictées par les articles 115 et suivants de la loi du 25 mars 1817, 8 de la loi du 28 juin 1833, 1^{er}, 2 et 3 de la loi du 11 juillet 1879, 98 et suivants de la loi du 25 juin 1920.

Les affaires exemptées sont les affaires effectuées par les entrepreneurs de transports de voyageurs, à l'exclusion de ceux faisant le transport des marchandises.

12° Les affaires effectuées par les entreprises de journaux dont le prix de vente ne dépasse pas 25 centimes par exemplaire, mais seulement en ce qui concerne le produit des abonnements ou de la vente au numéro.

Cette exemption ne s'étend évidemment pas aux affaires de publicité ni à celles relatives à des publications dont le prix excède 25 centimes.

Le marchand de journaux, quand il est autorisé à rendre les exemplaires invendus, n'est qu'un simple intermédiaire. Sous la réserve de l'exception qui vient d'être indiquée, il doit l'impôt sur le montant brut des commissions ou remises. (Réponse à la question 3.606. *J. O.*, 9 novembre 1920, p. 1.745).

Enfin, sont en principe exemptées de la taxe du chiffre d'affaires, comme nous l'avons vu, les exportations. (Art. 72 de la loi du 25 juin 1920).

En résumé, toutes les transactions commerciales, sauf les exportations et sauf celles rentrant dans l'une des douze exceptions que nous venons d'étudier, sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Cet impôt a donc une large base d'application, puisque toutes les affaires, sauf celles relatives à l'exercice d'une profession libérale ou d'une exploitation agricole, sont assujetties.

On a pensé qu'il ne serait pas équitable d'assujettir les professions libérales, qui ont beaucoup souffert de la guerre. On pourra voir, à l'égard de cette décision, l'annexe n° 589: Chambre. *J. O.*, p. 243.

En ce qui concerne les professions agricoles, on n'a pas voulu les frapper, pour les raisons qui sont indiquées au chapitre xiv.

Il est bien évident que les cultivateurs qui, en dehors de leur exploitation agricole, se livrent à un commerce ou à une industrie, sont passibles de l'impôt sur leurs opérations commerciales ou industrielles. (I. 3.632, p. 5).

CHAPITRE III

ADMINISTRATIONS CHARGÉES DU RECouvreMENT

Trois administrations se partagent le recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires : les Douanes, les Contributions indirectes et l'Enregistrement.

On a voulu que les redevables acquittent en principe l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'administration avec laquelle ils sont déjà en rapport.

1° *Douanes*

Ont affaire aux Douanes les transitaires ou commissionnaires en douane.

2° *Contributions indirectes*

Ont affaire aux Contributions indirectes :

1° Dans les communes dont la population ne dépasse pas 5.000 habitants, tous les assujettis, sauf les sociétés par actions n'exerçant pas un commerce les rendant, à titre principal, redevables de taxes perçues par ladite administration ;

2° Dans les autres localités :

a) Les commerçants ou sociétés exerçant une profession qui les rend, à titre principal, redevables des taxes perçues par ladite administration, c'est-à-dire :

Tous les débitants de boissons, y compris les maisons d'épicerie vendant des boissons à emporter ou à consommer sur place ;

Les marchands en gros de vins et spiritueux ;

Les fabricants de parfumerie à base d'alcool, magasins de parfumerie au détail payant licence ;

Les brasseurs ;

Les distillateurs et bouilleurs de profession ;

Les liquoristes ;

Les fabricants et les loueurs d'alambics ;

Les fabricants de raisins secs ;

Les dénaturateurs d'alcool ;

Les distillateurs de bois ;

Les entrepositaires d'huile ;

Les fabricants et les marchands en gros de vinaigre ;

Les fabricants de cartes à jouer ;

Les dépositaires de sel ;

Les fabricants de sucre et de glucose ;

Les fabricants de bougies et d'acide stéarique ;

Les fabricants de salpêtre ;

Les raffineurs de sucre ;

Les raffineurs de pétrole (autres que ceux exercés par la douane) ;

Les fabricants de briquets ;

Les fabricants de benzol ;

Les exploitants de salines ;

Les fabricants de dynamite ;

Les fabricants et marchands d'objets de platine, d'or et d'argent (horlogers, bijoutiers, joailliers, orfèvres) ;

Les exploitants de sources d'eaux minérales ;

Les fabricants d'eaux minérales artificielles ;

Les fabricants, commerçants et dépositaires d'acide carbonique liquide ;

Les fabricants de boissons gazéifiées ;

Les fabricants et dépositaires de chicorée ;

Les fabricants de produits médicamenteux ayant une licence de gros.

Les commerçants pour lesquels le commerce rentrant dans l'énumération qui précède ne constitue qu'un faible accessoire d'une autre profession, ne relèvent pas de l'Administration des Contributions indirectes. C'est le cas, par exemple, d'un grand magasin de nouveautés soumis à la licence par ce seul fait qu'il a un rayon de parfumerie.

b) Tous les établissements susceptibles de classement, qu'ils soient classés ou non, c'est-à-dire les hôtels, restaurants, pâtisseries, théés, chambres meublées, etc...

3° *Enregistrement*

Ont affaire à l'Enregistrement tous les autres redevables.

En cas de difficulté sur la répartition des redevables entre les Administrations des Contributions indirectes et de l'Enregistrement, une solution serait prise de concert entre ces deux administrations.

CHAPITRE IV

QUOTITÉ

L'impôt comporte trois taux : 10 o/o, 3 o/o, 1.10 o/o.

Il est de 10 o/o sans décimes :

1° Pour les dépenses afférentes au logement et à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques effectuées dans des établissements classés comme étant de première catégorie ;

2° Pour les ventes au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques classés comme étant de luxe.

Il est de 3 o/o sans décimes pour les affaires afférentes au logement et à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques effectuées dans des établissements classés comme étant de seconde catégorie.

Pour toutes les autres affaires, il est de 1 o/o avec un décime au profit des départements et des communes. Ce décime sera réparti à raison de $\frac{2}{3}$ pour les communes et $\frac{1}{3}$ pour les départements.

Nous avons vu que, pour les importations, le taux de l'impôt de 10 o/o et de 1.10 o/o devait, dans certains cas, être majoré de 1.10 o/o et se trouvait ainsi porté respectivement à 11.10 et 2.20 o/o.

CHAPITRE V

CLASSEMENT DES ÉTABLISSEMENTS

Le législateur du 25 juin 1920, dans l'intention de frapper le luxe et particulièrement le luxe des étrangers, a décidé, en ce qui concerne certains commerces, de surélever la taxe du chiffre d'affaires selon que l'établissement envisagé sera classé de 1^{re} ou de 2^e catégorie. Cette surtaxe n'est pas destinée à frapper telle ou telle catégorie de commerces, mais le client, le consommateur, en considération de ses ressources présumées. (Déclaration de M. Bokanowski: Chambre, 2^e séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.312).

Cette surtaxe, plus spécialement celle de 10 0/0, doit atteindre le luxe, ainsi que cela ressort nettement des débats, tant à la Chambre (séances des 23 et 24 avril) qu'au Sénat (séance du 29 mai) et des déclarations du rapporteur général. (Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.303).

Il faut atteindre, disait-il, le luxe, car un pays n'a pas le droit de gaspiller, et on dépense actuellement pour un luxe souvent grossier : le luxe sans goût et sans élégance, par exemple, des nuits de Noël à l'abbaye de Thélème.

D'ailleurs, cette taxe doit atteindre surtout les étrangers, qui prendront ainsi une part de nos charges financières. (Déclara-

tion du rapporteur général : Chambre, 2^e séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.285).

M. Charles Bernard intervenait pour affirmer : « C'est aux étrangers qu'il faut faire payer ».

Le taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires est porté à 3 0/0 pour les affaires afférentes au logement et à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques effectuées dans des établissements classés de 2^e catégorie et à 10 0/0 pour les affaires de même nature effectuées dans des établissements classés de 1^{re} catégorie. (Art. 63, loi du 25 juin 1920).

Deux groupes d'établissements sont susceptibles de classement :

1^o Les établissements qui effectuent des affaires afférentes au logement ;

2^o Les établissements qui effectuent des affaires afférentes à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques.

Les établissements susceptibles de classement sont d'abord ceux énumérés à l'article 50 de la loi du 28 avril 1816, c'est-à-dire les hôtels, pensions de famille, maisons meublées, garnis, restaurants, cafés, bars, brasseries, etc...

Sont susceptibles de classement les maisons meublées appartenant à des particuliers et destinées à être louées chaque année pendant quelques mois.

Du moment que l'installation de l'immeuble et le prix stipulé pour l'occupation dénotent de la part du propriétaire l'intention de rechercher une clientèle, la maison est susceptible de classement. Peu importe que la maison meublée soit composée d'appartements susceptibles de faire l'objet de locations distinctes ou est destinée à être louée à une seule personne. (R. E. 6.899-XLI).

Ce sont également les maisons où l'on sert des boissons chaudes, des gâteaux, c'est-à-dire les pâtisseries, maisons de thé, etc...

Seraient aussi susceptibles de classement les établissements dont le commerce principal ne rentrerait pas dans les affaires visées, mais qui, cependant, en effectueraient accessoirement. Un thé-concert dans lequel on servirait des consommations en dehors de la salle de thé, ou dans lequel on donnerait à dîner, est susceptible de classement, quoique constituant essentiellement une affaire de spectacle.

Est susceptible de classement un cabaret artistique auquel se trouve adjoint un bar.

Par contre, ne sont pas susceptibles de classement les établissements de spectacles soumis à la taxe spéciale (loi du 25 juin 1920, art. 60, § 10), qui ne font que des affaires rentrant dans la catégorie de celles prévues par la même loi dans son article 92, § 4.

Ne sont pas non plus susceptibles de classement les villas, maisons ou appartements meublés qui sont loués à titre accidentel par leurs propriétaires ou sous-loués par les locataires dans les mêmes conditions; ce sont des locaux momentanément détournés de leur destination normale qui ne sauraient être considérés comme établissements de luxe. (R. E. 6.899-XLI).

Le classement des établissements est effectué dans chaque département par une Commission siégeant au chef-lieu.

L'appel contre les décisions des Commissions départementales est porté devant une Commission supérieure qui siège à Paris, à la Direction générale des Contributions indirectes (ministère des Finances). Enfin, les décisions de la Commission supérieure sont susceptibles de recours pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat.

Commission départementale

Cette Commission se compose :

- 1° Du Directeur de l'Enregistrement ;
- 2° Du Directeur des Contributions directes et du Cadastre ;
- 3° Du Directeur des Contributions indirectes ;
- 4° De deux représentants du commerce intéressé désignés par les Chambres de Commerce, ou, à défaut, par le ministre du Commerce.

Les Chambres de Commerce désignent dans chaque département 4 représentants : 2 titulaires et 2 suppléants. Ces désignations seront faites dans les conditions déterminées d'un commun accord par les Présidents desdites Chambres de Commerce, sur l'initiative du Président de la Chambre siégeant au chef-lieu du département, ou, à défaut, du Président de la Chambre siégeant dans la ville la plus peuplée. (D. 29 juin 1920, art. 2) ;

5° D'un membre délégué par les grandes Associations de tourisme ou les syndicats d'initiative ou désigné, à défaut, par le ministre des Travaux publics.

Les grandes Associations de tourisme et syndicats d'initiative désignent dans chaque département 2 délégués : un titulaire et un suppléant. Ces désignations seront faites, d'un commun accord, par les Présidents des Associations ou des syndicats, sur l'initiative du Président de l'Association ou du syndicat comptant le plus grand nombre d'adhérents. (D. 29 juin 1920, art. 3).

Pour le cas où les délégués ne seraient pas désignés dans le

délai imparti, ils le seraient par le ministre des Travaux publics, qui prend, s'il le juge utile, avis du Préfet. (D. 29 juin 1920, art. 3).

Quand une vacance se produit parmi les membres suppléants, il y est pourvu dans la forme qui vient d'être indiquée.

Les listes des titulaires et des suppléants sont publiées par arrêté du ministre des Finances.

La Commission est présidée par le plus ancien en grade des chefs de service.

Les membres suppléants sont appelés successivement, dans l'ordre de leur désignation, à remplacer les membres titulaires démissionnaires, décédés ou empêchés.

La Commission et son secrétariat ont leur siège à la Direction départementale des Contributions indirectes, ou, en cas d'impossibilité, dans un local désigné par le Préfet.

Le Secrétaire est pris dans le cadre supérieur des Contributions indirectes; en principe, c'est un inspecteur. Un rédacteur de la Direction est spécialement chargé d'effectuer les travaux matériels du secrétariat et de faire les communications aux intéressés. (Circ. des Contributions indirectes n° 1.156).

Le rôle du Directeur des Contributions indirectes consiste à préparer le travail de la Commission en lui soumettant la liste des maisons et établissements qu'il estime susceptibles d'être classés et de fournir ensuite, soit à la Commission, soit au rapporteur de l'affaire, les éléments d'information.

Chaque membre de la Commission est d'ailleurs libre de formuler telle proposition qu'il juge convenable en vue du classement d'un établissement que le Directeur des Contributions indirectes n'aurait pas signalé.

Les Directeurs, après avoir éliminé d'eux-mêmes les établis-

sements qui, par leur caractère modeste (estaminets, cabarets, auberges de campagne), sont insusceptibles de surimposition, dressent la liste des établissements à classer.

Les établissements de 1^{re} catégorie seront en nombre restreint ; ce seront les hôtels caractérisés par le luxe de l'installation, l'existence de vastes salons, de fumoirs, d'appartements de réception richement décorés, d'un personnel en livrée, etc., c'est-à-dire, en somme, les hôtels les plus luxueux de Paris et de quelques très grandes villes, les palaces des villes d'eaux et des stations balnéaires (Biarritz, Nice, Aix), fréquentés surtout par la clientèle cosmopolite. (Déclaration du rapporteur général : Chambre, 2^e séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.285).

La création d'une 2^e catégorie a eu justement pour but d'éviter les inconvénients révélés par la pratique du classement des établissements de luxe et auxquels M. Jules Bertrand fait allusion en ces termes : « Nous avons vu, par exemple, dans la région de Biarritz, des hôtels de grand ordre, parce qu'ils étaient un peu moins luxueux que les grands palaces, ne pas payer la taxe de 10 o/o, mais nous avons été obligés de taxer dans notre région des hôtels qui étaient relativement de second ordre par rapport à ceux de Biarritz ». (Chambre, 2^e séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.312).

Le groupe, plus nombreux, des établissements de seconde catégorie, doit comprendre les maisons de premier et second ordre qui réunissent toutes les conditions de confort et d'élégance qu'offrent actuellement les bons hôtels de province.

C'est l'ensemble des hôtels qui sont entre les palaces et les hôtels de grand luxe, d'une part ; les petits hôtels et les auberges, les restaurants populaires, les maisons meublés modestes, d'autre part.

Pour les restaurants, cafés et brasseries, il y aura lieu de tenir compte de la cherté des prix, du caractère luxueux ou confortable de l'installation, de la tenue du personnel et de la nature de la clientèle.

Cette taxe de 3 o/o est destinée à atteindre la bourgeoisie pendant qu'elle se déplace. (Déclaration du rapporteur général : Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.305).

Les membres de la Commission se réunissent sur la convocation de son Président. (D. 29 juin 1920, art. 4).

Le Secrétaire a voix consultative. Il dresse procès-verbal de chaque séance. Il tient un registre des décisions et appels.

Le Président désigne un rapporteur pour chaque affaire.

La Commission entend, s'il y a lieu, dans leurs explications les chefs des maisons ou établissements intéressés. Rien n'empêche ces derniers de déposer des observations écrites.

Les décisions sont prises à la pluralité des voix. En cas de partage égal, la voix du Président est prépondérante.

La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions.

Les décisions mentionnent les noms des membres ayant délibéré; elles contiennent les nom, prénoms et qualité des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales; elles sont signées, par le Président, le Rapporteur et le Secrétaire.

Une ampliation de chaque décision, signée par le Secrétaire, est notifiée par lettre recommandée, avec accusé de réception, au chef de la maison ou établissement classé.

Les frais de notification sont à la charge des Contributions indirectes.

Avis des décisions est également donné au Directeur départemental des Contributions indirectes avec l'indication, pour cha-

que maison ou établissement classé, de la date de la notification au chef de cette maison ou établissement.

Mention sommaire de ces formalités est faite par le Secrétaire en marge de chaque décision.

L'appel est fermé, soit par déclaration au secrétariat de la Commission du département, soit par lettre recommandée adressée à ce secrétariat.

Commission supérieure

Elle a son siège à Paris, à la Direction générale des Contributions indirectes (ministère des Finances).

Elle comprend :

- 1° Un délégué du ministre du Commerce ;
- 2° Deux délégués du ministre des Finances ;
- 3° Deux membres des Chambres syndicales des commerces intéressés.

A la demande du ministre du Commerce, ces Chambres syndicales désignent quatre représentants : deux titulaires et deux suppléants ;

- 4° Trois membres désignés par la réunion des Présidents des Chambres de Commerce.

La réunion des Présidents des Chambres de Commerce désigne six délégués : trois titulaires et trois suppléants.

Au cas où, dans un délai de 15 jours à dater de la demande du Ministre, les délégués n'auraient pas été désignés, celui-ci fait lui-même cette désignation.

Les membres suppléants sont appelés successivement, dans l'ordre de leur désignation, à remplacer les membres titulaires démissionnaires, décédés ou empêchés.

Chaque fois que deux vacances se produisent parmi les membres suppléants désignés, il y est pourvu dans la même forme.

Les listes primitives et complémentaires des membres titulaires et suppléants sont publiées par décret.

Dans l'un et l'autre cas, mention de l'appel est faite par le Secrétaire en marge de la décision.

Dans le mois de la déclaration d'appel, l'appelant dépose ou adresse au secrétariat un mémoire sur papier timbré, avec toutes pièces à l'appui, contenant l'indication de ses nom, prénoms et domicile, l'exposé de ses moyens et ses conclusions.

Il est donné récépissé du dossier, qui est transmis sans délai à la Commission supérieure.

Lorsque l'appel émane du Directeur des Contributions indirectes, la partie intéressée est admise, pendant 30 jours, sur avis, par lettre recommandée du Secrétaire, à prendre sur place communication du dossier et à formuler par écrit ses observations. Passé ce délai, le dossier est transmis à la Commission supérieure.

La Commission peut, après une année révolue, reviser, soit à la demande de la partie intéressée, soit à la demande du Directeur des Contributions indirectes, toute décision dont il n'a pas été interjeté appel, et ainsi d'année en année.

L'expression *année révolue* doit s'entendre d'une période complète de 365 jours, à compter de la réception par l'intéressé de la lettre recommandée portant notification de la décision de classement.

Les demandes en revision sont introduites, instruites et jugées dans les formes indiquées pour le classement ordinaire.

Le Président de la Commission est désigné par arrêté du ministre des Finances. Il a voix prépondérante en cas de partage.

La Commission se réunit sur la convocation de son Président.

La conservation des archives et les fonctions de Secrétaire et Secrétaire suppléant sont confiées à deux fonctionnaires de la Direction générale des Contributions indirectes.

Le Secrétaire a voix consultative; il enregistre les affaires et tient le registre des décisions.

La Commission statue sur mémoire. Le Président désigne un Rapporteur pour chaque affaire. La Commission fait procéder à tout supplément d'instruction qu'elle juge nécessaire. Les décisions sont prises à la pluralité des voix. En cas de partage égal, celle du Président est prépondérante. La présence de cinq membres au moins est nécessaire à leur validité.

Les décisions doivent mentionner les noms des membres ayant délibéré; elles contiennent les nom, prénoms et qualité des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales; elles doivent être motivées; elles sont signées par le Président, le Rapporteur et le Secrétaire.

Elles sont notifiées aux intéressés par lettre recommandée, avec accusé de réception. Avis des décisions est également donné à la Commission du département et au Directeur départemental des Contributions indirectes.

Toute décision définitive peut être révisée, à la demande, soit de la partie intéressée, soit du Directeur départemental, après une année révolue du jour de la réception de la décision qui a attribué au redevable le classement dont la revision est demandée, c'est-à-dire, si l'appel a été rejeté, à partir de la date de la notification de la décision de la Commission départementale et si, à la suite de l'appel, le classement a été modifié, à partir de la date de la notification de cette nouvelle décision.

Recours devant le Conseil d'Etat

Les décisions de la Commission supérieure ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat. (Art. 64, loi du 25 juin 1920).

Ce recours doit être exercé dans les deux mois à partir de la notification. (Loi du 13 avril 1900, art. 24). Il aboutit à l'annulation de l'acte.

L'excès de pouvoir comprend l'incompétence et la violation des formes. C'est ainsi que la décision de la Commission supérieure, rendue soit en dehors des limites de sa compétence, soit sans l'observation des formes prescrites par le décret du 29 juin 1920, serait annulable. Toute irrégularité commise dans la composition de la Commission constituerait un vice de forme. Il en serait de même de l'omission de l'une des formalités substantielles de la décision : mention des noms des membres ayant délibéré ; des nom, qualité et conclusions des parties ; visa des pièces principales ; signatures du Président, du Rapporteur et du Secrétaire. Mais l'inobservation d'une formalité prescrite par une instruction ou circulaire ministérielle ne constituerait pas un excès de pouvoir.

D'autre part, l'erreur commise dans la notification d'une décision, d'ailleurs régulière, ne saurait avoir pour effet de vicier celle-ci.

La violation de la loi s'entend de la violation de toute prescription légalement obligatoire pour l'administration,

La violation de la chose jugée est assimilée, par la jurisprudence du Conseil d'Etat, à la violation de la loi.

Le défaut de motifs de la décision constituerait à la fois un excès de pouvoir pour méconnaissance des formes substantielles et une violation du décret du 29 juin 1920, dont l'article 9 dispose expressément que les décisions de la Commission supérieure doivent être motivées.

L'article 64 de la loi du 25 juin 1920 dispose que seuls les établissements classés dans la 1^{re} catégorie pourront prendre la qualification d'établissement de luxe dans les enseignes, réclames, annonces, guides ou autres publications. En cas d'infraction, la sanction sera le classement immédiat.

CHAPITRE VI

CLASSEMENT DES OBJETS

Nous avons vu que le taux de l'impôt était de 10 o/o pour les affaires relatives aux objets de luxe.

L'article 64 de la loi du 25 juin 1920 décide que ce classement sera effectué par décret, sauf ratification législative.

Le classement est effectué par un décret du 26 juin 1920 qui divise ces objets en deux catégories :

1° Objets classés comme étant de luxe en raison de leur nature (tableau A);

2° Objets classés de luxe lorsque le prix de vente excède la somme prévue au décret (tableau B).

Ce décret contenait un tableau C des objets de luxe exclus de l'exonération prévue à l'article 72 de la loi du 25 juin 1920. Un décret du 24 décembre 1920 a supprimé ce tableau.

CHAPITRE VII

LIQUIDATION

L'impôt est liquidé sur le chiffre d'affaires en suivant les sommes de un franc en un franc inclusivement et sans fraction. Cet arrondissement de franc en franc est effectué sur le montant du relevé et non sur chacune des opérations dont l'ensemble constitue le chiffre d'affaires.

L'article 62 de la loi du 25 juin 1920 contient du chiffre d'affaires la double définition suivante :

1° Pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, le chiffre d'affaires est le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ;

2° Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, le chiffre d'affaires est le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis.

1° Affaires de ventes

On a fait remarquer à juste raison que le chiffre d'affaires

n'avait rien à voir avec le bénéfice, qu'il était complètement indépendant de cet élément.

A la deuxième séance de la Chambre du 24 avril 1920, un amendement avait été déposé tendant à accorder un délai pour le paiement de la taxe lorsque le total des opérations réalisées pendant le mois se traduirait par un déficit. Le ministre des Finances, pour en demander le rejet, faisait la déclaration suivante : « Nous ne faisons pas ici une loi sur les bénéfices, mais une loi sur le chiffre des ventes. Que le total des ventes aboutisse ou non à un déficit aux comptes de fin d'année, le projet que nous discutons ne s'en occupe pas. Par conséquent, si un commerçant déclare, à la fin du mois, avoir vendu pour 500.000 fr. de marchandises auxquelles s'applique la taxe de 10/0, nous ne lui demandons ni son prix de revient, ni aucun des éléments de son bénéfice ; nous lui demandons purement et simplement de verser 10/0 sur ce qu'il a vendu ». (*J. O.*, p. 1.324).

La taxe frappe tous ceux qui font des affaires et non tous ceux qui font un bénéfice. (Déclaration du Commissaire du Gouvernement : Sénat, séance du 29 mai 1920. *J. O.*, p. 774).

L'impôt est donc liquidé sur le montant des ventes, mais à la condition que ces dernières soient effectivement et définitivement réalisées.

Aux termes de l'article 1.583 C. C., la vente est parfaite entre les parties et la propriété est acquise à l'acheteur dès qu'on est convenu de la chose et du prix, encore que la chose n'ait pas été livrée ni le prix payé.

Pour qu'une vente soit passible de la taxe, il faut donc la réalisation de deux conditions : 1° Livraison de la marchandise ; 2° Paiement du prix.

« ... L'industriel et le commerçant ne doivent être imposés

que sur les paiements effectivement reçus, sur les sommes définitivement encaissées ». (Déclaration du rapporteur général : Chambre, 2^e séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.278).

L'article 9 du décret du 24 juillet 1920 porte qu'en vue de l'établissement du relevé mensuel, chaque affaire doit être inscrite (dans la comptabilité ou au registre spécial) à la *date du paiement*, à moins d'autorisation donnée par l'administration d'inscrire certaines catégories d'affaires à une date antérieure à raison des convenances commerciales.

Il avait été entendu, au cours des travaux préparatoires, que pour ne pas obliger certains commerçants à modifier leur système de comptabilité, ces redevables pourraient acquitter l'impôt d'après le total des factures émises.

Un arrêté du 31 août 1920 autorise les redevables dont le commerce consiste à titre principal dans la vente en gros de marchandises ou objets, à inscrire, par dérogation aux prescriptions ci-dessus rappelées, les affaires qu'ils effectuent à la date à laquelle ils débitent l'acheteur du montant de la facture.

Les redevables peuvent adopter ce mode d'inscription, sans avoir besoin de demander l'autorisation, mais ce mode une fois adopté, ils sont tenus de s'y conformer jusqu'à ce que l'administration compétente les autorise à reprendre le mode normal.

Les commerçants en détail qui désireraient procéder ainsi doivent adresser une demande au Directeur départemental de l'administration dont ils relèvent.

Le montant de la vente sur lequel la taxe est assise comprend l'intégralité de la somme que l'acquéreur doit verser. Il comprend donc tous les accessoires : frais d'emballage, d'impôt, de timbre, de transport, etc. Il comprend même l'impôt sur le chiffre d'affaires, lequel, constituant une dette personnelle du

vendeur, ne saurait être mis à la charge de l'acquéreur. Mais comme aucune disposition légale ne règle l'incidence de l'impôt, le redevable peut, soit l'incorporer au prix de vente, soit le faire figurer distinctement sur la facture. (Déclaration du ministre des Finances : Sénat, séance du 31 mai 1920. *J. O.*, p. 812).

En cas d'escompte ou de réduction quelconque sur le prix, l'impôt est perçu sur le prix réellement versé, c'est-à-dire déduction faite de l'escompte ou de la retenue.

Aucune autre déduction ne saurait être admise. Les frais afférents à la vente, les salaires, commissions ou courtages dûs à des intermédiaires par le vendeur ne peuvent être déduits. (I. 3.632, p. 21).

En ce qui concerne le commissionnaire ou le courtier, il faut cependant distinguer, selon qu'il agit pour le compte du vendeur ou pour celui de l'acheteur. Si ce commissionnaire est mandataire de l'acquéreur, la commission est due par ce dernier ; dans le cas où le vendeur la prend à sa charge et la déduit du prix, il y a lieu de la retrancher également de ce dernier pour la perception de l'impôt. Dans le cas où le commissionnaire est le mandataire du vendeur, il n'y a pas lieu à déduction. (I. 3.632, p. 21).

2° *Affaires de services*

Comme dans le cas précédent, c'est le montant brut des diverses rémunérations qui supporte l'impôt.

En matière de commission, il y a lieu de remarquer que deux opérations se trouvent réalisées et que l'une et l'autre ont à supporter la taxe :

- 1° Une affaire de vente ;

2° Une affaire de commission.

La taxe sera perçue d'une part sur le montant de la commission et d'autre part sur le montant du prix de vente. (I. 3.632, p. 22).

Si le commissionnaire s'est servi d'un second intermédiaire auquel il verse une commission, la taxe sera perçue : 1° sur l'intégralité de la rémunération du commissionnaire, sans aucune déduction ; 2° sur la commission du second intermédiaire. Il n'y a d'ailleurs pas lieu de s'attacher au mode de rémunération.

« Ainsi, lorsqu'un commissionnaire en marchandises place ou achète des marchandises par l'intermédiaire d'un courtier auquel il abandonne la moitié de sa commission, il est néanmoins tenu d'acquitter l'impôt sur toute cette commission, puisque celle-ci constitue le prix de ses services au regard de son commettant et, de son côté, le courtier est redevable de l'impôt sur la moitié de la commission que lui reverse le commissionnaire, puisque c'est également le prix qui lui a été promis par ce dernier pour ses services ». (I. 3.632, p. 23).

Pour les personnes qui effectuent des opérations rentrant les unes dans la première catégorie, les autres dans la seconde, le chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chacune des opérations les définitions indiquées.

Le décret du 24 juillet 1920 exonère de la taxe de 10 o/o la vente d'objets de luxe à des commerçants en vue de la revente. Ces ventes ne supportent que la taxe de 1 o/o.

Les conditions exigées pour bénéficier de cette exonération, prévues par les articles 20 et 21 du décret précité, sont les suivantes :

1° Ouverture préalable par le redevable au commerçant acquéreur d'un compte ou délivrance à ce commerçant d'un carnet

d'escompte sur lesquels seront portés tous les achats par lui effectués ;

2° Remise au redevable, chaque année, par ledit commerçant, avant tout achat, d'une déclaration indiquant ses nom, prénoms et adresse et certifiant, sous sa signature :

a) Qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévus à l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 ;

b) Que tous les achats qui seront portés à son compte ou à son carnet d'escompte seront effectués pour son propre commerce et s'appliqueront à des objets destinés à être revendus par lui avec ou sans transformation ;

3° Délivrance par le redevable, pour chaque achat, d'une facture contenant une désignation précise des objets achetés, ainsi que l'indication de leur prix et de la date à laquelle l'affaire a été portée sur le registre prescrit par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920.

L'attestation prescrite sous le n° 2 B ne pouvant être exigée des commissionnaires ou courtiers inscrits au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, puisqu'ils achètent pour le compte d'autrui, un arrêté ministériel du 4 août 1920 subordonne le bénéfice de l'exonération aux trois conditions ci-après :

1° Que le redevable ait ouvert au commissionnaire ou au courtier acquéreur un compte ou lui ait délivré un carnet d'escompte sur lequel sont portés tous les achats effectués par lui ;

2° Qu'il se fera remettre chaque année, par ledit commissionnaire ou courtier, avant tout achat, un écrit revêtu de sa signature dans lequel celui-ci indique ses nom, prénoms et adresse et certifie qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et

commerciaux ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévus à l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917;

3° Que le commissionnaire ou courtier s'engage, par le même écrit, à ne faire porter à son compte ou à son carnet d'escompte que des achats effectués par lui pour le compte de commerçants et s'appliquant à des marchandises faisant l'objet même du commerce de ces derniers.

Le commissionnaire tiendra un livre sur lequel il inscrira, jour par jour, les achats d'objets de luxe qu'il aura effectués pour le compte de commerçants, en indiquant pour chaque objet les nom et adresse du commerçant destinataire et la date de la livraison. (Art. 2).

La facture dont la délivrance est prescrite par le décret du 24 juillet 1920 (art. 20, § 3) sera délivrée au commissionnaire, qui la remettra lui-même au commerçant pour le compte duquel il a acheté les objets de luxe, après y avoir indiqué la date et le numéro d'inscription sur le livre dont il vient d'être question. (Art. 3).

L'exonération de la taxe de 10 0/0, dont on vient d'exposer le mécanisme, n'est pas applicable en cas de vente publique, puisqu'aux termes de l'article 71 de la loi du 25 juin 1920 : En cas de vente publique d'objets de luxe appartenant à une personne redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la taxe de 10 0/0 sera perçue lors de l'enregistrement du procès-verbal de vente, aux lieu et place du droit d'enregistrement exigible sur le prix.

Il convient d'examiner le régime spécial relatif aux spiritueux et vins fins.

Les ventes d'eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueur d'une part, et les vins fins d'autre part, sont soumises, conformément aux dispositions des lois des 29 juin 1918 (art. 24) et

31 décembre 1918 (art. 19), à une taxe perçue par l'Administration des Contributions indirectes, dont le taux actuel est respectivement de 25 et de 15 0/0. Ces taxes sont perçues sur les ventes faites par les producteurs ou négociants en gros aux débiteurs ou aux consommateurs. L'article 73 de la loi du 25 juin 1920 spécifie expressément que ces ventes n'entreront pas dans le chiffre d'affaires.

Mais la taxe sur le chiffre d'affaires devient exigible :

1° Quand ces affaires sont effectuées par un négociant qui n'acquitte pas les taxes de 15 et de 25 0/0. Elles deviennent alors passibles de l'impôt au taux afférent à la catégorie de l'établissement, c'est-à-dire au taux de 10 0/0 si l'établissement est de première catégorie, au taux de 3 0/0 s'il est de seconde catégorie et au taux de 1.10 0/0 s'il n'est pas classé ;

2° Quand le négociant en gros possède un magasin de détail. En dehors des taxes de 15 et de 25 0/0 qu'il acquitte sur les livraisons faites à son magasin de détail, il doit la taxe de 1.10 0/0 sur les ventes effectuées dans ce magasin. Il faut qu'il en soit ainsi ; sans cela, ces opérations ne seraient soumises qu'à un impôt de 15 ou de 25 0/0 alors que celles effectuées par un simple détaillant seraient assujetties à un impôt de 16.10 ou 26.10 0/0. (I. 3.632, p. 31) Cette solution est contestée dans une étude de M. Bayart. (R. E. 7.142, p. 471).

CHAPITRE VIII

OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

Les assujettis sont tenus :

- 1° A une déclaration d'existence ;
- 2° A la tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial ;
- 3° Au dépôt mensuel du relevé de leur chiffre d'affaires et à l'acquittement de la taxe y afférente ;
- 4° A certaines communications.

1° *Déclaration d'existence*

Tout redevable qui n'était pas inscrit au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux devait, dans le mois de la promulgation de la loi du 25 juin 1920, souscrire une déclaration d'existence. Cette obligation incombe également à tout nouveau commerçant dans les quinze jours du commencement de ses opérations ou de l'ouverture de son établissement industriel ou commercial.

En principe, une déclaration doit être souscrite par chaque établissement ou succursale, sauf dans le cas où la succursale ne conserve pas la comptabilité de ses opérations, laquelle est centralisée à l'établissement principal.

La déclaration doit être souscrite au bureau du Receveur compétent pour percevoir l'impôt, conformément aux principes indiqués au chapitre III. (Décret du 24 juillet 1920, art. 1^{er}).

La déclaration doit être certifiée, datée et signée par le redevable ou son mandataire, suivant pouvoir régulier qui restera annexé, et énoncer :

1° Les nom, prénoms et domicile du redevable ;

2° La désignation précise de la nature et du siège de l'établissement ;

3° La dénomination, s'il y a lieu, de la maison de commerce ;

4° S'il s'agit d'une personne devenue redevable de l'impôt postérieurement au 1^{er} juillet 1920, la date à laquelle ce redevable a commencé à exercer sa profession ou son commerce ou a

ouvert la succursale ou agence. (Décret du 24 juillet 1920, art. 4).

Elle peut être adressée par lettre missive, à condition que cette lettre renferme les indications prescrites.

2° Comptabilité ou livre spécial

Si le commerçant tient une comptabilité permettant la détermination de son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par la loi, il n'a aucune obligation spéciale. Un livre-journal et un livre de caisse ou un facturier constituent une comptabilité suffisante à cet égard. (I. 3.632, p. 37).

A défaut de cette comptabilité, le redevable doit inscrire, jour par jour, sans blanc ni rature, sur un registre aux pages numérotées (mais qui n'a pas besoin d'être paraphé et visé comme les livres de commerce) :

- 1° La date de chaque opération ;
- 2° La désignation des objets vendus ou du service rendu ;
- 3° Le prix de la vente ou le montant de la rémunération ;
- 4° Pour toute vente conclue avec un autre commerçant et dont le prix dépasse 500 francs, le nom et l'adresse de ce commerçant.

Cependant, les opérations traitées au comptant et pour des valeurs inférieures à 100 francs pendant une même journée pourront être inscrites en bloc à la fin de la journée, à moins qu'il ne s'agisse de ventes d'objets de luxe, lesquelles doivent toujours être détaillées.

Il a été expliqué au chapitre VII que la vente d'objets de luxe à un commerçant, en vue de la revente, est exonéré de la taxe de 10 o/o.

Dans ce cas, le vendeur doit émarguer l'inscription sur son livre de la mention : « Vente à un commerçant, taxe de 1,10 0/0 »,

3° Déclaration mensuelle et acquittement de la taxe

En principe, le redevable doit remettre chaque mois à l'agent compétent un relevé du montant total de ses affaires du mois précédent. En l'absence de toute affaire, un relevé négatif est obligatoire.

Ce relevé peut être adressé par la poste, sous pli affranchi.

Chaque agence ou succursale de l'établissement principal doit adresser un relevé de ses affaires, à moins que cette agence ou succursale ne conserve pas la comptabilité de ses opérations.

D'après l'article 13 du décret du 24 juillet 1920, le Directeur départemental de chaque administration détermine la période du mois durant laquelle le relevé doit être remis ou adressé.

Voici, à titre d'exemple, l'arrêté-type établi par la Direction générale de l'Enregistrement :

Doivent remettre ou envoyer leur relevé, savoir :

1° Du 1^{er} au 11 de chaque mois, les redevables dont le nom commence par l'une des lettres de A à F ;

2° Du 11 au 18 de chaque mois, les redevables dont le nom commence par l'une des lettres de G à P ;

3° Du 18 au 26 de chaque mois, les redevables dont le nom commence par l'une des lettres de Q à Z.

A l'égard des négociants en gros qui se trouvent compris dans la première catégorie, le délai est prolongé jusqu'au 15 de chaque mois,

Toutes les sociétés sont considérées comme comprises dans la troisième catégorie.

Les contraventions aux dispositions de l'arrêté du Directeur départemental sont passibles des pénalités édictées par l'article 68 de la loi du 25 juin 1920.

Le relevé doit contenir les renseignements ci-après :

1° Le nom du bureau auquel il est adressé ;

2° Le mois qu'il concerne ;

3° Le nom et le domicile du redevable, la désignation et le siège de l'établissement, et, le cas échéant, la désignation et le siège des agences ou succursales ;

4° La nature de l'industrie, du commerce ou des affaires donnant ouverture à l'impôt ;

5° La catégorie de classement de l'établissement, s'il y a lieu ;

6° Le montant total des affaires effectuées durant le mois, en distinguant :

a) Les affaires passibles de la taxe de 1.10 0/0.

b) Les affaires passibles de la taxe de 3 0/0.

c) Les affaires passibles de la taxe de 10 0/0.

S'il y a lieu, le redevable indique distinctement le montant des affaires rentrant dans chacune des deux catégories : ventes et services.

Le relevé est daté et signé par le redevable ou son mandataire dûment autorisé.

Le principe du relevé mensuel comporte deux exceptions :

1° Certains redevables peuvent être autorisés à payer l'impôt au moyen d'un forfait annuel. (Art. 67, § 2 de la loi du 25 juin 1920).

2° Certains commerçants ayant une comptabilité arrêtée par

période spéciale peuvent être dispensés du relevé mensuel par arrêté ministériel. (Décret du 24 juillet 1920, art. 11).

1° *Forfait*

D'après l'article 19 du décret du 24 juillet 1920, les commerçants dont le chiffre d'affaires n'a pas dépassé, en moyenne, pendant l'année précédente, 4.000 francs par mois, si leur commerce consiste principalement à vendre des marchandises, denrées, fournitures ou objets à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement, et 1.000 francs par mois s'il s'agit d'autres commerces, pourront, sur demande adressée au Directeur départemental compétent, être autorisés à acquitter l'impôt au moyen du versement d'un forfait annuel.

Ces redevables seront seulement tenus d'adresser à l'agent compétent, avant le 31 janvier de chaque année, un relevé analogue au relevé mensuel faisant connaître leur chiffre d'affaires de l'année précédente.

La décision prise doit être notifiée au redevable dans le mois de la réception du relevé. Elle fixe le montant du forfait, qui doit être acquitté par fractions égales et trimestrielles.

En cas de cessation d'affaires au cours de l'année, le redevable n'est tenu d'acquitter que la partie du forfait afférente aux mois durant lesquels il a exercé sa profession.

2° *Comptabilités arrêtées par période spéciale*

En exécution des prescriptions de l'article 11 du décret du 24 juillet 1920, des arrêtés ministériels ont décidé que certaines catégories de commerçants, dont la comptabilité était arrêtée par période spéciale, pourraient être exceptionnellement dispensés

du relevé mensuel, sur demande établie sur timbre et adressée au Directeur de l'administration compétente de leur siège.

Les redevables qui ont été autorisés acquittent chaque mois, dans le délai imparti à tous les redevables, à titre d'acompte, une somme égale, savoir :

Si la comptabilité est arrêtée par année, à un treizième de l'impôt exigible pour l'année précédente ;

Si la comptabilité est arrêtée par semestre, à un septième de l'impôt exigible pour le semestre précédent ;

Si la comptabilité est arrêtée par trimestre, à un quart de l'impôt exigible pour le trimestre précédent.

La liquidation et le règlement définitif de la taxe pour une année, un semestre ou un trimestre, sont effectués dans les vingt premiers jours du troisième mois qui suit l'expiration de l'année, du semestre ou du trimestre.

Le complément d'impôt, s'il en est exigible, est immédiatement acquitté. Dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur les acomptes dûs pour le ou les mois suivants.

Des arrêtés sont intervenus pour les professions suivantes :

Banquiers ou sociétés de crédit. (Arrêté du 31 août 1920).

Entrepreneurs de transports terrestres, fluviaux, maritimes ou aériens de marchandises. (Arrêté du 17 septembre 1920).

Editeurs d'ouvrages ou publications qui ne vendent pas exclusivement au comptant les ouvrages ou publications qu'ils éditent. (Arrêté du 17 septembre 1920).

Les commissionnaires effectuant des opérations d'exportation ou d'importation. (Arrêté du 17 septembre 1920).

Les négociants ambulants qui exercent leur commerce en dehors de l'arrondissement dans lequel ils ont leur domicile. (Arrêté du 30 octobre 1920).

Un arrêté du 17 septembre 1920 a prévu les dispositions suivantes pour le cas d'un organisme commun.

Lorsque des redevables ont constitué un organisme commun ayant ou non une individualité propre, chargé de la vente de la totalité ou d'une partie des marchandises, denrées, fournitures et objets qu'ils fabriquent ou produisent, et que la part revenant à chacun d'eux dans le prix des ventes ne peut être établie, en raison des conditions dans lesquelles ces prix sont fixés, qu'à l'expiration de périodes déterminées, le paiement de l'impôt à la charge de chacun d'eux peut être effectué de la manière suivante :

1° L'organisme commun dépose, pour ordre, au bureau de l'administration compétente dans le ressort duquel il est établi, un relevé du total des affaires qu'il a effectuées durant le mois précédent et indiquant la part attribuée dans ces affaires à chacun des redevables qui lui sont agrégés ;

2° Cet organisme acquitte chaque mois, pour le compte des redevables qui lui sont agrégés, au bureau de l'administration compétente dans le ressort duquel se trouve placé le siège du commerce ou de l'industrie de ce redevable et dans le délai imparti à tous les autres redevables, à titre d'acompte, une fraction de l'impôt exigible sur l'ensemble des affaires effectuées durant le mois précédent, proportionnelle à l'importance des marchandises, denrées, fournitures ou objets provenant du redevable.

Le total de l'impôt ainsi payé pour l'ensemble des redevables doit être égal au montant de l'impôt dû pour le total des affaires effectuées par l'organisme durant le mois précédent.

Dans les vingt premiers jours du second mois qui suit l'expiration de la période servant de base à la répartition des prix entre les redevables, l'organisme commun dépose :

1^o Au bureau de l'administration compétente dans le ressort duquel il est établi, un relevé représentant le total des affaires effectuées durant ladite période, ainsi que le décompte définitif des prix de vente revenant à chacun des redevables ;

2^o A chacun des bureaux compétents, un relevé contenant le décompte définitif des prix de vente qui reviennent à chaque redevable pour ladite période et de l'impôt dû par ce dernier sur le montant total de ces prix.

S'il ressort de ce dernier relevé un complément d'impôt au profit du Trésor, ce complément est immédiatement acquitté.

Dans le cas contraire, l'excédent est imputé sur les acomptes dûs pour le mois ou pour les mois suivants.

Si le redevable effectue toutes ses affaires par l'intermédiaire de l'organisme commun, il est dispensé de déposer personnellement le relevé mensuel. Dans le cas où le redevable n'effectue qu'une partie de ses affaires par l'intermédiaire de l'organisme commun, il est dispensé de comprendre cette partie de ces affaires dans le relevé qu'il est tenu de déposer mensuellement.

En principe, l'impôt doit être acquitté au moment même du dépôt du relevé et dans les conditions que nous venons d'indiquer pour les personnes qui en sont dispensées.

Le redevable peut se libérer de différentes manières : en numéraire, au moyen d'un chèque postal, d'un mandat-carte ou d'un mandat-poste, par virement au compte de chèques postaux du Receveur compétent, par la remise (si le versement excède 100 francs) d'un chèque barré émis à l'ordre du comptable compétent et portant « Banque de France » entre les deux barres.

Enfin, les redevables exerçant dans une place bancaire peuvent demander à payer par traite. Il leur suffit d'adresser leur

demande, accompagnée du relevé mensuel, à l'Office établi auprès de chaque Direction départementale.

Les traites ou autres titres émis pour le recouvrement sont présentés aux redevables par le service des Postes. En cas de changement d'adresse, ils ne sont pas réexpédiés. L'impôt est augmenté des frais de traite et de recouvrement.

Les frais se composent :

- 1° D'une somme fixe de 15 centimes;
- 2° Du droit proportionnel d'encaissement édicté par l'article 17 de la loi du 29 mars 1920.

Ce mode de recouvrement a fait l'objet d'un arrêté du 14 septembre 1920.

4° *Communications*

L'article 67 de la loi du 25 juin 1920 pose en principe que tous les redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires sont tenus de fournir toutes les justifications nécessaires à la fixation de leur chiffre d'affaires.

Le droit de communication est accordé à chacune des trois administrations chargées du recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour les redevables qui lui sont propres, et à l'Administration des Contributions directes pour tous les redevables de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quelle que soit l'administration dont ils dépendent pour l'impôt sur le chiffre d'affaires. (D. du 24 juillet 1920, art. 5 et 6).

Le livre spécial ou la comptabilité doivent être conservés pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé. De même, les pièces justificatives des opérations effectuées, notamment les factures d'achat, doivent être conservées pendant le même délai. (Loi du 25 juin 1920, art. 66).

Les redevables doivent communiquer, en dehors du livre spécial ou des livres de commerce obligatoires (livre-journal, copie de lettres, inventaire) et auxiliaires (grand-livre, livre de caisse, facturier), toutes les pièces ayant un intérêt pour la fixation du chiffre d'affaires.

L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 oblige tout commerçant faisant plus de 50.000 francs d'affaires par an à communi-

quer à tous les agents des Finances, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, tous leurs livres de commerce obligatoires ou facultatifs, ainsi que tous documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. Il est rappelé qu'aux termes de l'article 11 du Code de Commerce, ces livres doivent être conservés pendant un délai de dix ans.

La communication s'exerce sans déplacement, par représentation.

Tout refus de communication ou toute destruction effectuée avant le délai légal est passible :

1° D'une amende de 1.000 à 10.000 francs (en outre, de 5 décimes) ;

2° D'une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard.

CHAPITRE IX

PÉNALITÉS

Les articles 68 et 69 de la loi du 25 juin 1920 contiennent l'énumération des pénalités sanctionnant les contraventions commises par les assujettis.

Tout refus de communication d'une pièce ou d'un document ayant un intérêt pour la fixation du chiffre d'affaires est passible d'une amende de 500 à 5.000 francs. Cette amende comporte l'addition de 2 décimes et demi.

En outre, en cas d'instance, les tribunaux doivent condamner les redevables à représenter, sous une astreinte, les pièces et documents qu'ils auraient à tort refusé de communiquer. Cette astreinte ne peut être inférieure à 100 francs (en outre de 2 décimes et demi) par jour de retard. Elle ne devient exigible, le jugement ayant été régulièrement signifié, qu'au moment de la signature par la partie ou de la notification à elle faite du procès-verbal dressé en vue de constater le refus de déférer au jugement. L'astreinte cesse le jour où la communication est donnée à l'administration, ce fait étant constaté par une mention inscrite sur un des livres du redevable par un agent de contrôle. (Loi du 25 juin 1920, art. 69).

Pour les autres contraventions, il faut distinguer deux cas :

1^{er} cas. — L'infraction n'a privé le Trésor d'aucune fraction de l'impôt : le contrevenant encourt une amende de 1.000 francs (plus 2 décimes et demi).

2^e cas. — L'infraction a entraîné le défaut de paiement dans le délai légal de tout ou partie de l'impôt : l'amende est égale, pour chaque mois ou fraction de mois de retard, au montant de l'impôt non acquitté, avec minimum de 1.000 francs (plus 2 décimes et demi).

Si le contribuable récidive dans les trois ans avec intention frauduleuse, il peut être traduit par l'administration devant le tribunal correctionnel, devant lequel il est passible d'un emprisonnement de huit jours à trois mois et, éventuellement, de l'affichage et de la publication du jugement, à ses frais, dans les conditions prévues par l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905, relative à la répression des fraudes dans la vente des marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles.

Le jugement est publié et affiché intégralement ou par extraits dans les journaux et les lieux (domicile, magasins, usines, ateliers du condamné) désignés par le tribunal.

Les frais de publication, qui sont à la charge du condamné, ne peuvent excéder le maximum de l'amende encourue. Le tribunal fixe : les dimensions de l'affichage, les caractères typographiques, la durée de l'affichage (qui ne peut excéder sept jours).

En cas de suppression, dissimulation ou lacération totale ou partielle des affiches, l'affichage sera renouvelé intégralement. Si la suppression est le fait du condamné ou a été exécutée à son instigation ou par ses ordres, il est passible d'une amende de 50 à 1.000 francs ; en cas de récidive de suppression dans les

mêmes conditions, il est passible d'un emprisonnement de six jours à un mois et d'une amende de 100 à 2.000 francs.

Dans le cas où l'affichage aura été ordonné à la porte des magasins, la vente du fonds réalisée postérieurement à la première décision ordonnant l'affichage ne saurait entraver l'exécution du jugement.

L'article 463 du Code pénal (circonstances atténuantes) est applicable aux délits prévus par l'article 68 de la loi du 25 juin 1920, même en cas de récidive.

D'ailleurs, il n'est pas douteux que l'administration n'usera de cette arme qu'avec modération et ne déférera aux tribunaux que les délits caractérisés.

« La preuve de l'intention frauduleuse, constitutive du délit, porte l'Instruction 3.632, p. 48, incombant à l'administration, il conviendra de ne déférer les délinquants au tribunal correctionnel que dans le cas où leur mauvaise foi sera nettement établie ».

Il convient de remarquer que le législateur s'est montré extrêmement rigoureux dans la fixation des pénalités. Un député, en critiquant le délit prévu et l'intervention du tribunal correctionnel, a même été jusqu'à demander des sanctions « plus humaines ». (M. Duval-Arnould : Chambre, séance du 25 avril 1920. *J. O.*, p. 1.342).

En ce qui concerne les pénalités fiscales, on a critiqué le chiffre de 1.000 francs (qui est en réalité, avec les 2 décimes et demi, de 1.250 francs) comme trop élevé. On a cité cet exemple d'une marchande des quatre-saisons qui, ayant omis de verser une taxe de 0 fr. 10, se trouvera encourir une amende de 1.250 francs.

Mais on a justement fait observer que les pénalités sont susceptibles de remise gracieuse. La pratique administrative révèle en la matière un large emploi de la modération, et ces pénalités,

très élevées en principe, se trouveront, dans la plupart des cas, réduites en fait à une somme très inférieure au chiffre qui figure dans la loi.

Les infractions aux prescriptions de la loi sur le chiffre d'affaires peuvent être établies par tous les modes de preuve du droit commun ou constatées au moyen de procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire et par les agents de l'Enregistrement, des Contributions directes, indirectes, des Douanes et de la Répression des Fraudes. (Art. 70, loi du 25 juin 1920).

CHAPITRE X

IMPUTATIONS ET RESTITUTIONS

Lorsque l'impôt a été perçu à l'occasion de ventes ou de services qui sont par la suite résiliés, annulés ou qui restent impayés, il sera imputé sur l'impôt dû pour les affaires faites ultérieurement ou restitué si le redevable a cessé son commerce. (Art. 62, loi du 25 juin 1920).

De même, la ristourne faite aux acheteurs, à titre de participation dans les bénéfices, dans les coopératives de consommation qui achètent et vendent personnellement et, par suite, supportent l'impôt sur le prix des objets vendus, donnera lieu à imputation ou à restitution dans les mêmes conditions.

I. — Imputations

Si les affaires ont été résiliées ou annulées au cours du mois, le redevable les fera figurer pour mémoire seulement sur son relevé mensuel, de sorte que leur montant n'entre pas en compte pour le calcul de l'impôt. (D. 24 juillet 1920, art. 16, § 1^{er}).

Quand l'impôt a été acquitté sur des affaires résiliées ou annulées, pour obtenir l'imputation le redevable doit joindre à l'un des prochains relevés un état détaillé contenant les indications ci-après :

- 1° Nature de l'opération initiale;
 - 2° Nom et adresse de la personne avec laquelle l'affaire a été conclue;
 - 3° Date de l'opération;
 - 4° Numéro de la page du livre spécial ou du registre de comptabilité sur laquelle l'opération a été inscrite;
 - 5° Montant de la somme remboursée ou impayée.
- (D. du 24 juillet 1920, art. 16).

Le montant de la somme à déduire par suite de remboursement ou de non paiement est imputée à due concurrence sur les sommes qui figurent au relevé auquel est joint l'état spécial ou aux relevés suivants.

Les mêmes règles sont applicables aux ristournes faites aux acheteurs à titre de participation dans les bénéfices dans les coopératives de consommation.

L'article 16, dernier alinéa, du décret du 24 juillet 1920 porte que des arrêtés ministériels détermineront les formes à suivre,

par dérogation aux règles qui viennent d'être indiquées, pour le cas où il y aura lieu à restitution d'emballages ou de récipients.

Un arrêté ministériel du 31 août 1920 a déterminé ces formes. Il s'applique aux seuls emballages ou récipients dont la valeur individuelle n'excède pas cinq francs. Deux cas sont à prévoir :

1° La valeur individuelle des emballages ou récipients est *imputée*.

Les redevables qui reprennent des emballages ou récipients dont la valeur individuelle n'excède pas cinq francs et déduisent la valeur de ces emballages ou récipients du prix de la vente d'autres objets ou marchandises à l'auteur de la restitution, sont autorisés à ne porter dans leur comptabilité ou sur le livre spécial que le prix net de ladite vente, déduction faite de la valeur des emballages et récipients repris.

2° La valeur individuelle des emballages ou récipients est *remboursée*.

Les redevables qui reprennent des emballages ou récipients dont la valeur individuelle n'excède pas cinq francs et en remboursent la valeur à l'auteur de la restitution, sont autorisés à faire figurer en bloc, sur l'état spécial, la valeur totale des emballages ou récipients remboursés par eux durant le mois pour lequel l'état est fourni.

L'application de l'arrêté est subordonnée à la condition que la comptabilité des redevables permette de connaître le nombre et la valeur des emballages ou récipients qu'ils reçoivent de leurs propres fournisseurs ou qu'ils achètent à ces derniers.

II. — Restitutions

21

Le redevable qui a cessé son commerce peut obtenir le remboursement de la taxe afférente aux affaires résiliées ou annulées.

Il doit, conformément au droit commun, adresser à l'administration compétente une demande rédigée sur timbre et appuyée des justifications exigées pour le cas d'imputation, dont nous venons de voir le détail.

La demande d'imputation ou de restitution doit être produite au maximum dans les deux ans à dater de la perception. (D. 24 juillet 1920, art. 18).

CHAPITRE XI

PRÉSCRIPTION ET INSTANCES

I. — Prescription

L'action de l'administration contre les redevables se prescrit par trois ans à compter de l'infraction. (Art. 70, 3^e alinéa, de la loi du 25 juin 1920).

Les redevables ont un délai de deux ans, à compter du paiement, pour se pourvoir en restitution.

II. — Instances

Le recouvrement de la taxe et des amendes est poursuivi par voie de contrainte décernée par les agents du service compétent, visée par le juge de paix et signifiée.

Son exécution ne peut être interrompue que par une opposition motivée du redevable contenant assignation devant le Conseil de Préfecture. C'est en effet devant ce tribunal administratif que sont introduites, instruites et jugées les instances, sauf appel devant le Conseil d'État.

Le contentieux est ainsi le même qu'en matière de contributions directes. Les règles sont tracées par la loi du 22 juillet 1889.

L'introduction de l'instance se fait au moyen d'une requête signée par le demandeur ou son mandataire.

L'instruction est faite au moyen de mémoires, mais chacune des parties a le droit de présenter à l'audience de brèves conclusions orales, à la condition de l'indiquer à la fin du mémoire.

Les arrêtés des Conseils de Préfecture sont exécutoires sans qu'il soit besoin de les revêtir de la formule et ils emportent hypothèque.

La notification de l'arrêté faite par la partie est adressée au Préfet par exploit d'huissier ; celle faite par l'administration a lieu par voie administrative.

Pour la procédure devant le Conseil d'Etat, il y a lieu de se reporter à la loi du 22 juillet 1889 et aux décrets des 2 juillet 1806 et 2 novembre 1864.

DEUXIÈME PARTIE



L'IMPOT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
AU POINT DE VUE ÉCONOMIQUE

CHAPITRE XII

L'EXPÉRIENCE

L'impôt sur le chiffre d'affaires est une nouveauté; aucune expérience ne s'offre-t-elle donc à nous pour permettre de le juger ?

En Allemagne, une loi du 26 juin 1916, développée et perfectionnée par une loi du 28 juillet 1918, a créé une taxe sur les opérations commerciales, liquidée sur le total des paiements reçus par les commerçants, total que ces derniers sont tenus de déclarer au bureau des Contributions.

En France, le projet de M. Thierry, ministre des Finances, du 12 juin 1917, prévoyait un impôt sur les ventes effectuées par tous les commerçants. Ce projet est demeuré sans suite sur ce point.

La loi du 25 juin 1920 est encore trop récente pour qu'on songe à tirer des conclusions des premiers mois d'application.

Il semble donc impossible de juger la taxe sur le chiffre d'affaires d'après les faits. Une telle affirmation paraîtra exagérée si l'on remarque que la taxe nouvelle n'est que le développement et la généralisation de la taxe sur les paiements, dont le fon-

tionnement a pu être observé du 1^{er} avril 1918 au 30 juin 1920 (dates de la mise en vigueur de la loi du 31 décembre 1917 et de son abrogation).

En réalité, sur plusieurs points, le législateur de 1920 a profité de l'expérience antérieure.

La notion même du chiffre d'affaires n'est pas nouvelle; elle sert de base à l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les redevables de cette contribution ont le choix entre deux modes d'imposition : la taxation d'après les bénéfices réels et la taxation d'après une évaluation des bénéfices faite en prenant pour base le chiffre d'affaires. La double définition du chiffre d'affaires donnée par le législateur de 1920 est celle qui a été arrêtée par la Commission chargée d'établir les coefficients pour l'application de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels. (Loi du 31 juillet 1917, art. 8).

Il y a là un double avantage :

1° Le commerçant n'a pas à s'assimiler une notion nouvelle, n'a pas un nouveau décompte à faire;

2° Le contrôle se trouvera porter en même temps sur deux impôts.

En ce qui concerne le classement des objets et des établissements, le contrôle, le législateur du chiffre d'affaires a amélioré les dispositions édictées pour la taxe sur les paiements.

Pour cette dernière taxe, le classement des objets de luxe était effectué par une loi. Il avait été fait par la loi du 22 mars 1918. On a constaté que ce procédé ne permettait pas de suivre exactement les fluctuations du prix des objets et que, très rapidement, le tableau de la loi n'avait plus été en rapport avec le cours des marchandises. Malgré cela et en raison de la lenteur et de la

difficulté du travail législatif, le classement périmé subsista. Du fait du grossissement ininterrompu des prix, la plupart des objets du tableau B, c'est-à-dire de ceux qui deviennent passibles de la taxe de luxe lorsque leur prix de vente excède un chiffre déterminé, se trouvaient effectivement devenir des objets de luxe en raison de leur nature, puisque le commerce n'en offrait aucun exemplaire à un prix inférieur au prix taxé. Quelques exemples montreront le résultat auquel on était arrivé : le complet veston pour hommes était classé de luxe quand son prix dépassait 175 francs ; les chaussures étaient de luxe au-dessus de 25 francs pour les enfants, de 40 francs pour les femmes, de 50 francs pour les hommes.

« Notre erreur, déclarait M. Charles Dumont, quand nous avons institué la taxe de luxe, avait été de faire un mécanisme trop lourd, ne pouvant pas suivre la valorisation ou la dévalorisation des choses ». (Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.297).

Pour éviter le retour de ce défaut d'ajustement entre le classement des objets et leur prix, le législateur de 1920 a voulu que le mode juridique de classement soit rapide. L'article 64 de la loi du 25 juin 1920 dispose à cet égard, ainsi que nous l'avons vu, que le classement sera effectué par un décret qui devra, pour devenir applicable, être ratifié par le Parlement.

Pour le classement des établissements, la loi ancienne avait donné naissance à certaines critiques. Les Commissions départementales n'avaient pas considéré la question d'une façon uniforme et il était arrivé que des établissements qui se trouvaient les premiers du département avaient été classés, alors que, dans certaines régions de tourisme, de nombreux établissements plus luxueux et plus importants ne l'étaient pas. D'autre part, cer-

taines Commissions s'étaient distinguées en classant un grand nombre d'établissements, d'autres en n'en classant aucun.

Le législateur de 1920 a entendu tenir compte des critiques formulées à cet égard. La Commission de classement comprend trois membres « administratifs », qui sont ainsi la moitié du total des membres de la Commission. Cela permettra de donner plus d'uniformité au travail de classement. Il a été entendu d'ailleurs, lors de la discussion, que des indications précises sur la nature des éléments à envisager pour le classement seraient données à l'administration. Nous en avons étudié le détail.

D'autre part, une innovation consiste dans l'introduction dans la Commission d'un représentant des Associations de tourisme et des Syndicats d'initiative. Ce représentant aura le rôle d'arbitre entre l'administration et les intéressés et il pourra fournir à la Commission des éléments d'appréciation pour le classement.

Enfin, au point de vue du contrôle, il est de notoriété publique que la taxe sur les paiements a donné lieu à une fraude considérable. Je sais une ville où aucune des 12 ou 15 maisons importantes d'une spécialité commerciale n'a acquitté de taxe; je ne saurais, en effet, considérer comme un versement sérieux celui de 4 ou 500 francs, alors que le total de la taxe réellement due atteint 20 ou 30.000 francs. Je pourrais encore citer le cas d'un commerçant dont tous les objets de vente sont manifestement de luxe, étant connues les dispositions de la loi du 22 mars 1918, qui a acquitté, pendant la durée d'application de la loi de 1917, pour 300 francs de taxe seulement, alors qu'une maison de même importance et de même spécialité du voisinage en a payé pour 40.000 francs.

Le pire, c'est que l'administration est impuissante à établir une fraude qui saute aux yeux. Le législateur, en ne lui don-

nant aucun moyen de contrôle, a fait de la taxe sur les paiements un impôt volontaire, un impôt sur la bonne foi.

La fraude extrêmement considérable qui s'est révélée a fait perdre au Trésor des sommes importantes.

Il est évident que pour obtenir un rendement sérieux d'un impôt quel qu'il soit, il faut donner à l'administration chargée d'en assurer le recouvrement des moyens efficaces de contrôle ; on ne saurait attendre aucun résultat financier d'un impôt facultatif.

Instruite par l'expérience et tout en reconnaissant l'existence d'un commerce honnête et tout prêt à faire son devoir fiscal, devoir d'autant plus facile qu'il ne lui coûte rien, puisque c'est le consommateur qui paie, la Chambre n'a-t-elle pas cru opportun de suivre le porte-parole des contribuables, M. Adrien Artaud, qui déclarait à la séance du 16 juin 1920, en reprochant au système proposé de préparer le règne du gendarme fiscal, qu'un contrôle suffisant se serait trouvé dans la loyauté du commerce.

La loi de 1920 a prévu des sanctions efficaces pouvant aller, dans les cas graves, jusqu'aux peines correctionnelles.

Par ailleurs, l'administration a été dotée d'un droit de communication étendu. Le contrôle fiscal doit s'arrêter au moment où il deviendrait de l'inquisition. Mais il est certain que le rendement d'un impôt exige un contrôle sévère. Par ailleurs, la justice et la morale demandent que le régime trop fréquent actuellement des impôts volontaires cesse radicalement.

Je me souviens avoir entendu un commerçant de petite ville, qui payait la taxe de luxe, se plaindre vivement de la concurrence que lui faisait son voisin, qui ne l'acquittait que d'une façon infime. Ce n'est pas un fait isolé ; les plaintes des contri-

buables furent nombreuses, amères, et, il faut le dire, justifiées.

Au point de vue du contrôle, la loi de 1920 marque un progrès certain sur celle de 1917. Malheureusement, ce progrès est insuffisant en ce qui concerne le système des amendes.

Une réforme complète du système des pénalités fiscales s'impose. Les lois, en matière d'enregistrement notamment, prévoient un certain nombre d'amendes dont le chiffre est si élevé qu'on a toujours hésité à en exiger le paiement intégral.

Une société est-elle en retard d'un jour pour déposer au bureau compétent un document au dépôt duquel la loi l'oblige : elle encourt une amende de 150 francs.

Un redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires dépose-t-il un relevé relatif à 10 francs de ventes, avec un jour de retard : il est passible d'une amende de 1.250 francs.

Que se passe-t-il en pratique ?

Le contrevenant dépose au bureau compétent une pétition établie sur timbre, le Receveur la transmet avec un rapport au Directeur départemental, qui décide. Avis de la décision est donné au Receveur chargé d'en faire part à l'intéressé.

Dans les deux exemples que j'ai pris, la décision n'est pas douteuse : ce sera la remise entière. En principe, jamais l'intégralité de l'amende n'est maintenue, sauf dans les cas très exceptionnels où la mauvaise foi est bien établie. Une moyenne est difficile à établir, mais on peut affirmer que, normalement, le contrevenant paie le dixième ou le cinquième de l'amende édictée par la loi.

Ce serait un calcul inutile que celui du temps perdu par le contribuable tenu de se déplacer plusieurs fois, par les agents chargés d'instruire la pétition, par ceux chargés de la décision (Directeur départemental, Directeur général ou Ministre, selon

l'importance), mais on peut affirmer qu'il représente par an un nombre de jours impressionnant. Est-il admissible, — alors que la situation financière est tragique, alors que les agents sont débordés par un travail très excessif, alors que le manque de personnel se fait grandement sentir, alors que certains impôts sont, pour ces raisons, peu ou pas recouvrés, — qu'on persiste à imposer ces travaux inutiles à des administrations dont la fonction, il serait temps de s'en souvenir, est de procurer des ressources.

Il est urgent de substituer à l'ancien un nouveau système d'amendes plus simple, plus juste (il peut arriver que dans deux cas identiques la remise ne soit pas la même), plus productif, plus souple.

Il faut fixer le chiffre des amendes à un taux normal, les recouvrer automatiquement au moment de la constatation de la contravention et décider qu'en cas de mauvaise foi nettement établie, l'administration pourra exiger une somme dont le maximum serait établi par la loi. On pourrait d'ailleurs prévoir une majoration automatique pour le cas de récidive.

CHAPITRE XIII

MÉRITES

On accorde à l'impôt sur le chiffre d'affaires les mérites suivants : il est simple, d'un recouvrement facile, sa large base d'application permet d'en espérer un rendement permanent et élevé. Enfin, le contribuable l'avait accepté par avance.

La simplicité est évidente : le commerçant connaît à la fin de chaque mois, d'après sa comptabilité ou d'après son livre spécial, son chiffre d'affaires. Il le transcrit sur un relevé qu'il adresse à l'administration. Il peut aisément calculer ce qu'il aura à payer. Les obligations du redevable ont été réduites au minimum.

Le recouvrement en est facile, on a partagé cette tâche entre trois administrations : Enregistrement, Contributions indirectes et Douanes. Les quelques augmentations de personnel effectuées étaient nécessitées par l'accroissement et la complication des ressources fiscales en général ; elles ne sont que pour une faible part le résultat de la mise en application du nouvel impôt. En définitive, on n'a pas eu à créer d'administration nouvelle, on s'est servi des cadres existants.

La taxe du chiffre d'affaires porte, nous l'avons vu sur toutes

les transactions commerciales, qu'il s'agisse de ventes ou de services, et a ainsi une très large base d'application. La fréquence de ces transactions permet d'attendre un rendement élevé dont le système du versement mensuel assure la permanence.

Les possibilités de rendement ont été évaluées de la façon ci-après :

Ventes d'objets de luxe.....	10 milliards
Autres ventes	60 —

Total..... 70 milliards

En comptant une moyenne de cinq transactions par objet, on obtient 350 milliards

Les opérations consistant en services peuvent être évaluées à..... I —

Total..... 351 milliards

Ce qui donne, pour les ventes au détail d'objets de luxe..... I milliard

Pour les autres affaires..... 3 milliards 500 millions

Total..... 4 milliards 500 millions

On espère de cet impôt un rendement de 4 milliards et demi. Le rendement pour les premiers mois donne un chiffre inférieur, mais l'expérience est trop récente pour qu'on puisse tirer une conclusion à cet égard. L'impôt n'est pas encore entré dans les habitudes et le contrôle n'a pu en être encore complètement organisé.

Enfin, on a insisté au cours des débats à maintes reprises sur

cette idée que l'impôt était réclamé par les Chambres de Commerce et par les groupements commerciaux et industriels.

Ce désir d'impôt s'analysait peut-être surtout en désir de suppression de la taxe de luxe. Les adversaires de cette dernière taxe se sont en effet montrés beaucoup plus ardents à l'attaque de la taxe de luxe qu'à la défense de celle du chiffre d'affaires.

CHAPITRE XIV

DÉFAUTS

On reproche au nouvel impôt de ne pas atteindre les affaires agricoles, d'être une gêne pour le commerce, de frapper lourdement le consommateur. Enfin, on reproche plus spécialement à la taxe de luxe d'être mal établie.

Une affiche récemment apposée sur les murs de Paris représentait un commerçant écrasé sous le poids des impôts, alors qu'un paysan portait gaillardement son poids d'impôt qu'un seul doigt suffisait à soutenir. On reproche au législateur de n'avoir pas étendu la taxe sur le chiffre d'affaires aux exploitations agricoles et d'avoir créé ainsi un privilège au profit des agriculteurs.

A ce reproche, il a été répondu qu'on n'avait pas voulu frapper à l'origine les produits de première nécessité. On a même émis le vœu de voir former par les consommateurs des coopératives pour l'achat direct au producteur. (Chambre, séance du 23 avril 1920. *J. O.*, p. 1.265).

D'autre part, on a fait remarquer que l'absence de toute comptabilité chez les cultivateurs était un obstacle à l'application du nouvel impôt.

La gêne occasionnée au commerce par le nouvel impôt a fait l'objet d'abondantes discussions.

En ce qui concerne les établissements susceptibles de classement, on a objecté que la surtaxe aurait pour effet d'empêcher tout progrès, que les efforts d'amélioration commencés dans l'industrie hôtelière en particulier, étaient menacés de s'arrêter.

M. Jacques-Louis Dumesnil demandait, en conséquence, la suppression de la deuxième catégorie. (Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.305). Il qualifiait cette taxe de taxe sur la propriété. Appliquer, disait-il, une surtaxe « à un hôtel où l'on a installé une salle de bains, des chambres simples et propres modèle Touring-Club et où l'on a fait quelques dépenses pour donner du confort et de la propriété aux voyageurs, ce serait aller contre les intérêts véritables du tourisme français ».

A cette argumentation, le rapporteur général répondait :

1^o Il importe de créer entre les hôtels de luxe et les auberges une catégorie intermédiaire, sans quoi les Commissions de classement, en présence des hôtels confortables et élégants, hésiteraient entre le classement, c'est-à-dire soumettre à la taxe de 10 0/0, et le non classement, impôt de 1.10 0/0. Souvent ce serait le classement et les défauts du système antérieur disparaîtraient.

2^o D'ailleurs, cette taxe atteint la clientèle, la bourgeoisie en voyage, qui contribue ainsi à la taxe de luxe qu'elle ne paye pas chez elle pendant ses déplacements.

« C'est ainsi, ajoutait le rapporteur général, que nous nous servons de cet hôtel comme d'une sorte de collecteur d'impôts complémentaires remplaçant l'impôt qu'on ne paie pas à la maison ». (Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.305).

De plus, cette dépense supplémentaire imposée au client est insignifiante : 3 francs par 100 francs, beaucoup moins que les pourboires que ce voyageur distribue à chaque instant de la journée, et n'est pas de nature, par conséquent, à l'éloigner de l'établissement confortable auquel il est habitué.

En définitive, cette charge ne saurait gêner l'hôtellerie et elle n'entravera pas l'effort commencé pour l'installation, sur tous les points du territoire, de l'hôtel propre et accueillant, quoique modeste.

On s'est plaint également de l'inégalité de traitement imposée aux vins. Les vins sont soumis à une taxe de 15 o/o, tandis que les fourrures, les diamants et les perles ne paient que 10 o/o. C'est une singulière façon de protéger un produit essentiellement national. M. Camuzet et M. Paul Coutant ont insisté sur ce point à la séance de la Chambre du 25 avril 1920. M. Coutant a montré combien cette différence de traitement était injuste : taxe de 10 o/o pour les perles, qui constituent un luxe insolent, taxe de 15 o/o pour les vins fins, qui sont une nécessité pour les malades, qui sont pour les fortunes modestes un plaisir et le symbole du bonheur. En outre, les perles ne sont pas un produit du sol national. M. Coutant réclamait, en conséquence, l'égalité des droits. (Chambre, séance du 25 avril 1920. *J. O.*, p. 1.254).

M. Charles Dumont ripostait par cet argument, paradoxal en apparence, que le traitement du vin supportant une taxe de 15 o/o était plus favorable que celui de la fourrure frappée d'un impôt de 10 o/o.

En effet, la taxe de 10 o/o s'applique à la fourrure chez le marchand au détail, au moment où le produit a toute sa valeur. Le vin, au contraire, se trouve imposé chez l'entrepositaire, marchand en gros, et, à ce moment, ce produit n'a, la plupart du

temps, pas atteint la moitié de sa valeur. (Chambre, séance du 25 avril 1920. *J. O.*, p. 1.253).

La taxe de luxe, a-t-on dit d'autre part, tend à tarir, par sa répercussion sur la vie économique, la source des richesses.

Elle a pour effet de restreindre la demande des objets qui sont déclarés de luxe en raison de leur prix. En effet, la taxe s'appliquant à partir d'un minimum, on tendra à s'en rapprocher sans le dépasser, de sorte qu'il y aura « une attraction sur la marchandise de second ordre ». (Déclaration de M. André Paisant : Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.301).

La taxe de luxe aura pour conséquence de tarir la production du beau et d'en empêcher le commerce.

Pour les objets de consommation, cette taxe se répercute sur les prix pour les aggraver. Le grand hôtel qui paie 10 o/o vend plus cher, le petit hôtel imite le grand hôtel, et le marchand est ainsi amené à augmenter ses prix de vente.

Enfin, quand le prix à partir duquel la taxe est due se trouve augmenté, les prix inférieurs suivent.

M. Paisant affirmait : « Votre Commission est un étalon de hausse. Allez chez un tailleur. Quel souci voulez-vous qu'il ait de réduire ses prix, puisque c'est le client qui paye. Vous avez taxé le costume à 400 francs, vous avez été amené à porter le maximum à 600 francs ! Soit, mais au-dessous ! C'est à 600 francs seulement que le costume est un costume de luxe. Alors, si votre Commission fait un bond en avant, tous les prix inférieurs suivront, dans la limite des barèmes : le costume de 350 se portera à 500 et celui de 200 à 300, et ainsi de suite jusqu'à la base ; et comme vous êtes obligé de modifier constamment vos barèmes dans le sens de la hausse, vous imprimez par là même un mouvement ascensionnel à tout l'ensemble du marché ».

D'autre part, le classement est impossible, à cause du mouvement continu des prix. En raison de la situation économique anormale que nous constatons, la concurrence ne peut s'exercer, la question du change et des importations domine les prix, qui n'ont, de ce fait, aucune fixité.

Cette taxe doit, pour toutes ces raisons, avoir une répercussion sur le coût de la vie et peser plus lourdement sur les classes pauvres. « La taxe de luxe m'apparaît comme un germe de hausse et une consolidation de la vie chère ». (M. André Paisant : Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.303).

On a répondu à ces critiques que si la fabrication des objets de luxe était intéressante pour la France, elle l'était essentiellement à la condition de les vendre à l'étranger. « Nos objets de luxe, déclarait M. Charles Dumont, nous ne devrions pas en avoir pour nous ». (Chambre, 1^{re} séance du 24 avril 1920. *J. O.*, p. 1.303). Le pays n'a pas actuellement le droit de gaspiller. Les objets de luxe doivent nous servir de monnaie d'exportation. L'intérêt de la France est d'exporter et, pour permettre son relèvement économique, pour que notre marché ne se trouve pas dans des conditions d'infériorité vis-à-vis des marchés étrangers, la taxe de luxe ne frappe pas les exportations. En effet, la matière première du collier de perles vient de l'étranger, elle est achetée avec un change défavorable; taxer le collier à l'exportation, ce serait défavoriser le marché national.

La taxe ne saurait donc avoir une fâcheuse influence sur le commerce de luxe au point de vue économique.

On a pu constater que la taxe de 10 o/o, qui fonctionne depuis le mois d'avril 1918, n'a pas arrêté le luxe, qui devient de plus en plus répandu et insolent. Malgré les prix formidables des grands hôtels et des palaces, tout est bondé. Le phénomène éco-

nomique caractéristique de l'heure présente est un débordement de luxe.

Un député avait émis l'idée d'une taxe sur le grand luxe.

Sur la notion d'objet de luxe, M. Pierre Forgeot a fait à la séance de la Chambre une critique extrêmement pénétrante du système de la loi. Son argumentation est la suivante. Il n'y a pas d'objet de luxe par nature, ce qui fait le luxe d'un objet, c'est son excès de prix. Un collier de perles fausses, un bracelet de première communion, une montre en métal argenté ne sont pas des objets de luxe. Il y a donc lieu de ne frapper de la taxe de luxe que la portion du prix qui dépasse le prix moyen. Avec le système de la loi, au moment précis du dépassement du prix au-dessus duquel un objet devient de luxe, il y a un « décrochement dangereux, choquant ». Un objet de 300 francs ne paie rien, un objet de 301 francs paie 30 fr. 10.

Si l'on se reporte au tableau A du décret du 26 juin 1920, on ne peut s'empêcher de constater la valeur toute relative de l'argument de M. Forgeot, à savoir qu'il n'y a pas d'objet de luxe par nature.

Il faut reconnaître qu'incontestablement : la bonneterie et la lingerie de soie, les chiens et autres animaux de luxe, les chevaux de luxe, les perles fines, les reliures d'art, les canots et bateaux de plaisance à propulsion mécanique sont des objets de luxe.

Par contre, on peut s'étonner de rencontrer dans cette catégorie : les curiosités, antiquités, livres anciens et tous objets de collection. D'abord, qu'est-ce qu'un livre ancien ? Ensuite, est-il juste de soumettre à la taxe de luxe un livre de 2 francs, par exemple ?

La conclusion qui s'impose est qu'il existe incontestablement

des objets de luxe par nature, mais que le tableau A du décret du 26 juin 1920, qui en a dressé la liste, ne semble pas à l'abri de toute critique.

Il est certain, d'autre part, que le mode de calcul de la taxe proposé par M. Forgeot est plus équitable, mais, en raison de la complication qu'il entraînerait, tant pour le commerçant dans l'établissement de sa comptabilité que pour le contrôle, il a paru devoir être écarté.

Il est une catégorie économique à laquelle on n'a que très peu songé pendant toute la discussion de la loi : les consommateurs. C'est pourtant le consommateur qui, en définitive, se trouve le seul frappé. La taxe nouvelle s'est traduite par une augmentation des prix. En raison de l'arrondissement des chiffres, cette augmentation a même été supérieure à l'impôt proprement dit. Les familles nombreuses et ceux qu'on a appelés les vrais pauvres de l'heure actuelle (petits rentiers et petits retraités) ont été lourdement frappés.

CONCLUSION

En définitive, l'impôt sur le chiffre d'affaires, avec ses mérites et avec ses défauts, ne nous apparaît dans l'ensemble ni meilleur ni plus mauvais que les autres impôts. Les économistes ont cessé toute discussion sur la question de savoir si l'impôt était un bien ou un mal. Il vaudrait mieux pouvoir s'en passer, mais le moyen reste à découvrir.

La situation financière tragique obligeait à trouver un impôt d'un gros rendement, facilement et immédiatement recouvrable. Les branches d'impôts existants susceptibles d'un rendement important ont atteint le point de saturation ; certaines, il faut le dire, ont même dépassé ce point : impôts cédulaires sur les revenus, impôt global sur le revenu, droits de mutation par décès.

Il fallait trouver une matière imposable offrant un gros volume : l'essor extraordinaire pris depuis 1916 par les transactions commerciales désignait ces dernières à l'attention du législateur. L'impôt sur le chiffre d'affaires apparaissait comme le seul sauveur possible du budget.

Chaque fois qu'au cours des débats parlementaires des critiques sérieuses, de valeur très inégales d'ailleurs, se sont produites, l'argument final et décisif de ceux qui avaient charge de

ressources a été de faire ressortir l'inéluctable nécessité du nouvel impôt. On ajoutait d'ailleurs que sa suppression aurait lieu d'être envisagée dès que l'État serait revenu à une situation plus prospère.

L'expérience est trop contraire à cette espérance pour qu'il soit permis de s'y attacher. Les impôts nouveaux, de caractère essentiellement provisoire, créés au lendemain de la guerre de 1870, ont été maintenus. La taxe sur le chiffre d'affaires aura le sort, en quelque sorte fatal, de tous les impôts provisoires.

Faut-il s'en réjouir au point de vue économique, qui, évidemment, domine la question ?

La prospérité commerciale et industrielle doit supporter une part, en rapport avec son essor, des charges publiques. Aucun argument économique ne peut prévaloir contre ce principe de justice fiscale. L'expérience a prouvé que la taxe de luxe n'avait aucunement entravé la production. Ni au point de vue production, ni au point de vue national, elle ne saurait être condamnée.

Mais il reste à envisager le problème de sa répercussion sur les prix. L'expérience a prouvé que l'impôt a été largement incorporé au prix et que, en définitive, le consommateur en supporte tout le poids. Le problème du coût de la vie devient angoissant pour ceux qu'on a appelé les nouveaux pauvres : petits rentiers, petits retraités, petits propriétaires ; il est inquiétant pour un grand nombre d'hommes. Il faut dire que, durant les débats, on ne s'est guère préoccupé du consommateur, et pourtant il constitue une catégorie économique très importante, digne d'intérêt.

« On dit trop, déclarait M. Doumergue, que, sur cet impôt, le commerçant et l'industriel ne supporteront pas un centime et on l'affirme beaucoup trop haut. Ils n'en sont pas seulement les per-

cepteurs ; bien au contraire, ils doivent en garder la charge pour une partie ». (Sénat, séance du 29 mai 1920. *J. O.*, p. 763).

Il est certain que quand les lois de la concurrence joueront à nouveau, le commerçant sera contraint de prendre une partie de l'impôt à sa charge.

S'il ne devait pas en être ainsi, l'impôt sur le chiffre d'affaires romprait d'une façon choquante l'équilibre qui doit exister entre les impôts sur la richesse et les impôts de consommation. Si cet impôt n'évoluait pas vers la personnalité, s'il demeurerait une taxe indirecte sur les consommations, il serait, au point de vue économique, absolument condamnable.

Vu :

Le Président de la Thèse,

TRUCHY.

Vu :

Le Doyen,

F. LARNAUDE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

P. APPELL.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

Introduction	3
--------------------	---

PREMIERE PARTIE

ÉTUDE JURIDIQUE

Chapitre I. — Nature et caractères.....	11
Chapitre II. — Domaine d'application.....	19
Chapitre III. — Administrations chargées du recouvrement.....	39
Chapitre IV. — Quotité.....	43
Chapitre V. — Classement des établissements.....	45
Chapitre VI. — Classement des objets.....	59
Chapitre VII. — Liquidation.....	61
Chapitre VIII. — Obligations des assujettis.....	69
Chapitre IX. — Pénalités.....	83
Chapitre X. — Imputations et restitutions.....	87
Chapitre XI. — Prescription et instances.....	91

DEUXIEME PARTIE

ÉTUDE ÉCONOMIQUE

Chapitre XII. — L'expérience.....	97
Chapitre XIII. — Mérites.....	105
Chapitre XIV. — Défauts.....	109
Conclusion	117

LA VIE UNIVERSITAIRE

13, Quai de Conti, Paris (VI^e)

SERVICE D'IMPRESSION ET D'ÉDITION DES THÈSES DE DOCTORAT

Blois, imp. René Breton et C^{ie}, 13, rue Gallois
